

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID
FACULTAD DE DERECHO



TESIS DOCTORAL

**Imposición sobre transferencias internacionales de
tecnología**

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR
PRESENTADA POR

Juan Otero Castelló

DIRECTOR:

José Luis Pérez de Ayala

Madrid, 2015

LAS TRANSFERENCIAS INTERNACIONALES DE TECNOLOGIA.

C A P I T U L O U N O

CAPITULO UNO

INTRODUCCION

1º. SIGNIFICACION ECONOMICA DE LAS TRANSFERENCIAS INTERNACIONALES DE TECNOLOGIA.-

Aunque, como queda expuesto, el objeto de nuestro estudio es el régimen fiscal de los rendimientos de las cesiones internacionales de capital tecnológico, es preciso destacar que la importancia de este tema no deriva sólo de la novedad de su desarrollo, sino del alcance cuantitativo que el mismo tiene hoy en la economía mundial y, específicamente en la española.

Entre los fines y tareas de organizaciones internacionales como la OCDE, se destacan especialmente las relacionadas con la tecnología, diciendo: "Dos factores, las capacidades de los individuos y la aplicación de nuevos conocimientos condicionan en gran medida el crecimiento y desarrollo económicos" (1).

Y esto es así porque el capital monetario, sin la ayuda de un factor humano eficiente y sin una técnica adecuada no puede alcanzar un grado competitivo a nivel internacional de productividad ni de rentabilidad.

Dos caminos hay para adquirir la técnica, uno a título originario, mediante la investigación, y otro de carácter derivativo, obteniendo su cesión del que la posee. En la detentación y producción del capital tecnológico puede hablarse también del "círculo vicioso de la pobreza" en el sentido de que los países que más gastan en investigación y que producen mayor capital técnico son los que ya tienen acumulada una existencia más crecida del mismo. Por el contrario los países en vías de desarrollo, no tienen producción propia apreciable y sus inversiones en investigación, en términos absolutos y relativos son muy reducidas.

Por ello las transferencias a países menos desarrollados ha sido preocupación, de relativamente larga tradición, entre los estadistas de los países más industrializados y los dirigentes de las organizaciones internacionales.

(1). La Organización de cooperación y desarrollo económicos. Publicaciones OCDE nº 15.552.- Pgn. 25.-

Ejemplos de este fenómeno son: el famoso "Punto IV" del Presidente Truman (2), la ayuda prestada por la U.R.S.S. a las democracias populares y a distintas naciones de Asia, los programas más recientemente elaborados por la Organización de Estados Americanos.

En la época de la Sociedad de Naciones estos programas gubernamentales o de organizaciones públicas no existían y eran organizaciones privadas de tipo confesional o filantrópico, como en el caso de la Fundación Rockefeller, o el del desplazamiento de técnicos europeos y americanos a Persia y Siemen (3).

La ONU, desde su nacimiento se preocupó del tema y en resolución de 14 de Diciembre de 1.946 encomendaba ya al Consejo Económico y Social: "arbitrar medios eficaces para facilitar, en cooperación con las instituciones especializadas, consejos técnicos en los dominios económico, social y cultural, a los estados miembros que deseen esta ayuda". Esta resolución fue desarrollada por otras posteriores que encargaron al Secretario General de trabajar en este campo habilitándose para ello los créditos oportunos y coordinando la actuación de las instituciones especializadas.

La propia ONU ya indicaba la necesidad de colaboración de otras organizaciones, de los países más industrializados y de la iniciativa privada, pero en la resolución 200, y sobre todo, en la 222 planteaba ya los límites o exigencias de esta ayuda, que debía respetar las condiciones locales y el principio de no ingerencia y respeto a los gobiernos de cada país.

La OCDE ha sido una de las organizaciones más activas en este terreno cuando canales para las cesiones de tecnología a los países en vías de desarrollo y promoviendo el equilibrio entre la ayuda financiera y la asistencia técnica a esos países (4).

(2). "President Truman's Fourth Point and The U.N.". A. Baker.- International Conciliation 1949.

(3). M. Dupuy "Les problemes juridiques posés par l'assistance technique et financiere aux pays insuffisamment développés". 1954.

(4). "L'assistance technique et les besoins des pays en voie de développement" OCDE, nº 23.936.- 1968.- Pgn. 34 y ss.

Pero frente a esa actividad de ayuda de las organizaciones internacionales y los gobiernos, fundada más en la enseñanza que en la cesión de tecnología industrial para su aplicación, es notable en los últimos años el incremento de la actividad del sector privado en este último campo y el aumento progresivo del importe de las cifras en el comercio internacional de tecnología.

Nuestro país que ha recibido ayuda en materia de investigación y enseñanza, pero también la ha prestado generosamente (5), tiene sin embargo un notable deficit en la balanza comercial exterior de tecnología.

Por ello su postura se coloca en un punto intermedio entre las economías nacionales poderosas y las menos ricas. Frante a determinados países del tercer mundo y de hispanoamérica aparece, (sobre todo en ciertos sectores como los montajes y suministros eléctricos, construcción y obras públicas, ingeniería, hostelería, etc) como exportador incipiente de capitales y tecnología, mientras en relación con las naciones de la Comunidad Económica Europea y los Estados Unidos, Japón y países nórdicos es claramente importador después de una política económica desarrollada desde 1959 teniendo en cuenta el objetivo de favorecer la inversión extranjera en España para facilitar nuestro desenvolvimiento económico.

De ahí que nuestra normativa en los últimos tiempos haya dirigido sus pasos hacia facilitar la inversión directa en el extranjero y controlar más adecuadamente la ayuda técnica exterior recibida por España.

En este sentido, los recelos frente al moderno fenómeno conocido como empresa multinacional y figuras afines, hacen que se haya desatado una polémica, a veces más pasional que científica, alrededor de lo que la prensa económica ha llegado a llamar "la guerra de los royalties".

En todo caso es evidente la importancia cuantitativa y la actualidad del tema de las cesiones de tecnología.

Si en América Latina en 1966 los pagos a empresas norteamericanas por este concepto alcanzaron 127 millones de dólares, y en Argentina

(5). "Technical assistance and the economic development of Spain". OCDE nº 22.853.- 1.968

en 1969 los pagos exteriores totales por el mismo eran de 90 (6), En España, en 1971 (7) 129 empresas, la mayor parte de ellas con participación de capital extranjero, pagaron al exterior 93 millones de dólares por tecnología.

Ramón Pella (8) recoge datos estadísticos del extinguido IEME según los cuales en 1969 los pagos al exterior habían sido de 132,9 millones de dólares y los ingresos de 9,3, mientras que en 1970 los pagos fueron 133,8 y los ingresos 16.

Por otra parte, añade el autor citado: "Téngase en cuenta que las cifras antes referidas dimanantes del IEME no constituyen en realidad el total de los pagos por contratos de licencia de explotación de patentes, pues hay industrias españolas que exportan, y con ello disponen de divisas sin tener que recurrir al IEME para que este Instituto se las suministre. No se olvide que la casi totalidad de los contratos referidos se hace en forma directa y, como hemos dicho algunas veces, por tener divisas procedentes de la exportación, y en otros casos, cada vez más frecuentes, por asociación con la empresa extranjera que suministra la asistencia técnica o las patentes".

Según el Boletín Estadístico del Banco de España, los pagos en 1973 fueron de 249,1 millones de dólares, y los ingresos de 27,5, arrojando un déficit de 221,6, frente a 178,8 de 1972.

De ello se desprende que el déficit de nuestra balanza por este concepto es muy importante en su proporción y que en él influye decisivamente la participación de las sociedades españolas con capital extranjero.

Todo lo expuesto acentúa la necesidad de estudiar y clasificar doctrinalmente la tributación de estas transferencias para procurar facilitar los datos precisos a efectos de mejorar la técnica fiscal en esta esfera.

(6). Masnatta "Los Contratos de transmisión de tecnología". Págs. 23 y 24

(7). International Seminar on Technology Transfer (UNIDO). Conferencia - de Castañé Ortega.

(8). "Los contratos de licencia de explotación de patentes y los royalties" - Bosch 1972. Págs. 17 y ss.

2º. OBJETO DEL PRESENTE ESTUDIO.

La fiscalidad internacional, en cuanto trata de no hacer incompatible o, incluso, de armonizar los sistemas fiscales, tropieza con la complejidad de cada uno de los cuadros tributarios de los diferentes países, potenciada por la necesaria combinación de dos o más de ellos para elaborar las normas de conflicto que constituyen los diversos tratados.

La fluidez de las figuras tributarias se hace mayor en el campo de la imposición directa, y más concretamente en los impuestos sobre la renta, y es precisamente en este campo donde los fenómenos de doble imposición adquieren mayor importancia y donde los Tratados y la técnica de la fiscalidad internacional se han desarrollado fundamentalmente.

Entre las rentas, los economistas han distinguido siempre, por el factor de la producción que las genera, las de trabajo, capital y la empresa. Las de trabajo y empresa han planteado, por este mismo orden problemas más unívocamente solubles, que normalmente se resuelven, aceptando que el país de la fuente aplique su sistema fiscal íntegramente a las rentas obtenidas en su territorio, y dejándolas exentas o deduciendo el impuesto pagado en el país de la residencia.

Las rentas del capital, sin embargo han requerido mayor precisión de estudio y la fórmula más practicada en los convenios en vigor es la de admitir una imposición en el país de la fuente, pero poniendo un tipo límite a esta tributación, no jugando por en

cima de éste la cuantía de la legislación interna.

En las rentas del capital o activo financiero, este es todo el problema, pero en las rentas de los activos no financieros, en la cesión de uso de bienes materiales (muebles o inmuebles) o inmateriales (propiedad intelectual e industrial), y en la prestación de servicios técnicos, la dificultad estriba incluso en la calificación del tipo de renta (trabajo, capital o empresa) (9).

En nuestro país este problema se hace patente hoy, no sólo desde el punto de vista de la importación de tecnología y su tributación (imposición en la fuente española), sino, y especialmente a partir del cambio de tendencia de nuestra balanza de pagos, desde el de la imposición en el país exportador o de residencia.

(9). José L. Uciada en su trabajo "Discriminación tributaria de las rentas del Trabajo, de las Rentas del Capital y de las Rentas Mixtas o Empresariales". Nº 22 de Hacienda Pública, hace una interesante clasificación de los tipos de rentas:

"A) Rentas del Trabajo.

1. Trabajo por cuenta ajena (dependiente).
2. Trabajo por cuenta propia (independiente).
 - a) Sin intervención del capital.
 - b) Con intervención del capital.

B) Rentas del Capital.

1. ~~Ganancias~~ del capital.
2. Rentas del capital.
 - a) Del capital mobiliario.
 - b) Del capital inmobiliario.
 - c) Del capital invertido en una Empresa.

C) Rentas mixtas o empresariales.

1. Proporción capital-trabajo en la obtención de rentas mixtas.
2. Rentas mixtas de las empresas sociales (gran empresa).
3. Rentas mixtas de empresas individuales (pequeña empresa) y - de prestación de servicios por cuenta propia con intervención de capital (profesionales, artistas y oficios)."

y, en especial, analiza los tipos de rentas del capital.

" 2. Rentas del Capital:

- a) Del capital mobiliario: a1) Rentas del capital monetario (dinero). La cesión de dinero puede hacerse según las siguientes modalida-

La Administración se encuentra pues ante este tema, y se van creando unos precedentes en las resoluciones adoptadas - (10) no siempre armónicos y engarzados por una "ratio" común dado que, esta jurisprudencia, no cuenta con la asistencia de un estudio doctrinal previo.

des: a11) a título de préstamo mediante el contrato de préstamo. Las rentas de esta forma de capital son las contraprestaciones a favor del prestamista, esto es, el interés, distinguiéndose las clases siguientes; intereses de préstamo (con garantía real y personal); intereses de empréstitos públicos (Deuda Pública, nacional y extranjera) y privados (obligaciones). a12) a título de depósito irregular en cuentas corrientes bancarias a la vista o a plazos. Las rentas de esta forma de cesión del dinero, son los intereses a favor del depositante o imponente. En realidad hay que aplicar los preceptos que regulan el préstamo mercantil según - previene el artículo 309 del Código de Comercio. a13) a título de crédito en cuentas corrientes mediante el contrato de cuentas corrientes y en las compraventas con precio aplazado y a plazos. Las rentas de esta forma de disposición de capitales ajenos son los intereses que se devengan a favor del acreedor o la diferencia entre el precio aplazado y el precio con pago al contado. a14) a título de inversión en una empresa, distinguiendo según sea individual y colectiva o social. En el caso de inversión en empresa individual, su renta no se suele discriminar de la procedente del trabajo, y, por tanto, esta renta mixta afluye íntegra a su propietario-empresario. Teóricamente se le podría asignar el interés - normal del mercado de capitales para determinar cual es la renta que corresponde a ese capital monetario (dinero) que posteriormente está materializado entre los diversos elementos del capital en funcionamiento de la empresa. En el caso de inversión en una empresa social (aportaciones de capital o sociedades o adquisiciones de participaciones en el capital de las entidades jurídicas) su renta viene determinada por la participación que en los beneficios de la sociedad se reconoce y distribuye a cada parte alícuota del capital (acciones y participaciones sociales). Dichas rentas son el producto del capital aportado por el socio, es decir, los rendimientos reconocidos y distribuidos por la sociedad a favor de sus socios en general. a2) rentas del capital real: La cesión real del uso de un capital mobiliario físico puede hacerse: a21) a título de - - arrendamiento mediante el contrato de arrendamiento. Las rentas de esta forma de capital son las contraprestaciones a favor del arrendador (propietario de los bienes-capital), esto es, el precio de arrendamiento. a22) a título de inversión en una empresa individual y social. Las rentas de esta forma de inversión, son las mismas que si se tratara de capital monetario, por lo que damos por reproducidas las consideraciones que hicimos al respecto.

b) Del capital inmobiliario: sus rentas son los rendimientos del capital invertido en terrenos y edificaciones o construcciones. Por tanto vamos a estudiar por separado dichos rendimientos: b1) rentas o productos de la tierra: a título de arrendamiento mediante el contrato de arrendamiento o aparcería; no se comprenden dentro de estas rentas del - capital inmobiliario, las rentas mixtas o empresariales de la explotación agraria, ya que las mismas son fruto del trabajo y del capital invertido en dichas explotaciones a excepción del capital que representa el valor-tierra. Por lo tanto, la única renta que consideramos es la proveniente

El objeto del presente trabajo es pues ordenar **va - rios estudios e instituciones comparadas concretas**, a fin de facilitar unas **condiciones** que puedan ayudar a la mejora institucional en este dominio, contrastando las virtudes y defectos relativos de nuestra legislación.

de la inversión que representa la propiedad de un bien capital (terrenos) cuando dichos bienes son cedidos para su uso o explotación mediante arrendamiento, esto es, el canon arrendaticio, o precio de arrendamiento. b2) rentas o productos de las edificaciones o construcciones: a título de arrendamiento mediante el contrato de arrendamiento.

Si no hay cesión de dichos bienes rústicos y urbanos (terrenos y suelo y construcciones), no hay contraprestación, no hay productos de la tierra ni producto de los edificios y, por tanto, no hay renta de capital. Cualquier intento de gravar los edificios o terrenos de uso propio, sin un adecuado sistema de compensación en los impuestos personales sobre la renta, conduciría a gravar el patrimonio, no la renta del capital invertido en terrenos y edificaciones o construcciones. Cuando los terrenos son explotados por el titular-propietario y los edificios o construcciones son utilizados como medios de producción (capital fijo) de una empresa, no producen renta para sus propietarios de forma directa, si bien, suponen un menor gasto de explotación y de producción o administración, ya que no hay desembolso o pago alguno en concepto de precio de arrendamiento o alquiler por el uso de dichos bienes-capital, con lo cual la renta neta mixta (ingresos menos gastos) será superior que si hubiera tenido que satisfacer o pagar dichos precios de arrendamiento. Es decir, de una forma indirecta se le computa la renta de dichos bienes inmobiliarios, cuando participan o intervienen junto al factor trabajo en la obtención de bienes y servicios.

c) Del capital invertido en una empresa: La empresa obtiene unas rentas mixtas, ya que no son rendimientos puros ni del capital ni del trabajo; son rendimientos del ayuntamiento capital-trabajo. ¿Cómo se discrimina la renta del capital y del trabajo? Será estudiado en el análisis de las rentas mixtas o empresariales.

A efectos de deslinde entre la renta del capital y la renta empresarial hemos propuesto la consideración de que "el interés del capital invertido en la empresa (capital en funcionamiento: fijo y circulante) debe formar parte del precio de coste, con independencia o abstracción hecha del origen de dicho capital (propio o ajeno), es decir, cualquiera que sea la clase de fuente de financiación (propia-acciones o ajena-obligaciones). Naturalmente este interés debe estar de acuerdo con las circunstancias de espacio y tiempo, o sea, un interés normal del mercado de capitales y del dinero."

Vemos sin embargo, que este autor no se plantea el tema de los diferentes métodos de cesiones tecnológicas como generadores de Rentas del Capital.

- (10). Mientras en algunos casos ciertos trabajos de dirección o asesoramiento han sido calificados como profesionales, en otros se han definido como cánones.

39. METODO Y FUENTES.

El espíritu de emulación y la exaltación de la propia personalidad son caracteres marcadamente impresos en la misma naturaleza humana. Probablemente es éste uno de los cimientos más sólidos de la jerarquización o distinción de rangos entre las actividades.

Los menesteres de tipo intelectual no son excepción a esta regla y no es extraño encontrar en los más diversos campos del saber, - extensas publicaciones dedicadas a deslindar si un conjunto de conocimientos constituyen una ciencia, un arte o, simplemente un oficio.

Platón, al realizar su tripartición entre los grados del conocimiento ("empeiria", "tecne" y "sophia") facilitó ya una excelente base para desarrollar tan entretenida dialéctica.

Hoy, y concretamente en el campo de la Economía del Sector Público, es innegable la posible distinción entre "expertos" y "científicos", caracterizados los primeros por la posesión de "Know-hows" financieros y los segundos por unos conocimientos más sofisticados e independizados de la realidad cotidiana.

También es frecuente la polémica entre "autonomistas" e "integracionistas" a la hora de emplear por separado o coordinadamente la aplicación del prisma jurídico o económico a los fenómenos financieros.

Entre los economistas no falta la pugna entre una teoría - sintética, que hace arrancar toda concepción económica del examen de las macromagnitudes en términos de contabilidad nacional, y otra analítica que considera más conveniente iniciar el estudio partiendo de la empresa y su contabilidad.

Dentro de la Teoría General de Derecho puede también encontrarse en las diversas épocas de su evolución una contraposición entre las distintas aplicaciones de los ideales de justicia y orden.

El Derecho no puede aspirar a un mero positivismo ordinamentista, sino a la mejor y mayor realización de la justicia, pero tampoco puede abdicar de su técnica y de sus instrumentos que garantizan la búsqueda de tal ideal sin abandonar el marco de la seguridad jurídica.

El mismo ideal de justicia puede concebirse en términos puramente conceptuales o teóricos, teniendo sólo en cuenta la perfección doctrinal, o pasar a considerar datos cuantitativos en vista de una situación social presente, contemplando la significación de los diversos intereses en juego.

No es nuestro propósito en el presente estudio profundizar en el análisis de los principios citados, pero como el Derecho y las Ciencias sociales tienen el carácter de ciencias aplicadas, será difícil hacer alusión al juicio crítico de una figura tributaria sin razonar su causa y su justificación. (11)

Nuestra metodología se funda en el análisis de la técnica tributaria extranjera en materia de normas uni y bilaterales y en el examen de la evolución de la patria, con indicación de las justificaciones y principios que la han inspirado, para, situados en elpunto presente de espacio y tiempo, llegar a una síntesis sobre las conclusiones - que puedan obtenerse.

En este sentido la presente tesis no es una creación, sino que es un deseo de ordenación y prolongación de lo ya creado por la doctrina hacendística en otros lugares y momentos, es "crear sobre lo creado". (12)

Sin embargo en cada problema básico del Derecho Fiscal Internacional suele ir normalmente implicado en cierta forma algún aspecto de los temas genéricos que más arriba hemos enunciado.

Así en la antítesis entre los criterios de la residencia y la fuente, va implícito, desde un punto de vista conceptual, un criterio sobre si la justicia distributiva debe igualar a los entes vinculados a un Estado por nexos económicos, o, a los que obtienen ganancias en - ese Estado, y, desde un punto de vista de los intereses en juego, una -

(11). Como ejemplo significativo puede citarse el Real Decreto de 1924 al - que nos referiremos en el Capítulo 5, sobre tributación de las sociedades españolas con negocios en el extranjero y su exposición de motivos.

(12). Sainz de Bujanda.- Hacienda y Derecho.- Tomo VI, Pgn. 52.

postura sobre si el Orden Internacional debe partir de tratar a los - países como iguales o tener en cuenta los niveles de su potencia económica.

Nuestro estudio no se va a referir a estos problemas en - términos tan generales, sino que abordará estas posiciones y sus filosofías o justificaciones últimas, sólo en lo que se refiera a la imposición de las transferencias internacionales de tecnología.

El concepto de un elemento y su delimitación es previo a - su análisis, por ello en el Capítulo Dos vamos a examinar, arrancando del concepto de cánones del Modelo OCDE, los términos afines empleados por otros textos para referirse al mismo núcleo de cuestiones. Como - las palabras toman su sentido de las cosas y las ideas vamos a expresar las con palabras (nuestra exposición, salvo en contadas ocasiones en - que se hace uso de una matemática elemental, será de tipo literario), - atribuímos especial importancia al aspecto terminológico y conceptual.

En este Capítulo Dos los contratos tradicionales y actuales cuyas prestaciones contienen cánones, en el sentido de nuestro trabajo, son examinados dándoles en su tratamiento importancia cuantitativa en proporción inversa a su estudio y difusión entre nosotros. Ya que nuestro trabajo no tiene fines didácticos sino de investigación, la información que seleccionamos y sistematizamos es aquella que, a nuestro juicio, no se encuentra en el acervo de datos comunmente ya asimilados por los especialistas patrios.

El concepto de tecnología y su sustantividad requieren, para su posterior análisis fiscal, unas precisiones en materia de teoría económica y contabilidad que consideramos interesantes para mejor comprender tal análisis.

No obstante cuando se trata de delimitar clara y taxativamente cuales son los límites de las cesiones de uso de tecnología, sólo el examen de las figuras contractuales y las prestaciones en que - consisten pueden facilitarnos dichos límites.

En el Capítulo Tres entramos ya en el campo Fiscal objeto directo de nuestro interés. En este Capítulo pretendemos ofrecer una panorámica de las grandes líneas de los sistemas fiscales de los prin-

principales economías nacionales de tipo occidental en el punto que nos ocupa. Esta panorámica tiene, entre otras, la función de descubrir cuáles de nuestras creencias, instintivamente calificadas como universales, sobre el deber ser de la tributación de los cánones, lo son en realidad.

El Capítulo Cuatro se ocupa de la comparación entre los modelos de normas bilaterales sobre los cánones. A nuestro juicio es aquí donde el nivel de lo conceptual se eleva más, puesto que los intereses, al menos los intereses individualizados de un país, no se dejan sentir con demasiada fuerza.

El Capítulo Cinco se dedica a la normativa española y va recorriendo, desde los primeros gravámenes sobre las cesiones de conocimientos recogidos en nuestro sistema, hasta nuestros días, la evolución de la fiscalidad patria en esta esfera.

Si nuestro método diera alguno de los resultados positivos a que aspiramos:

1º.: Habríamos buscado las bases para un estudio específico de tipo fiscal de las transferencias de tecnología, cuya importancia económica creciente no puede a nuestro juicio calificarse como una moda de la opinión pública, ni como un simple recurso demagógico o sensacionalista.

2º.: Se habría planteado la delimitación jurídica de esta realidad, reclamando para las disciplinas jurídicas la tarea fundamental en este dominio, sin desconocer la relación del fenómeno con las otras técnicas que deben utilizar las Finanzas Públicas, y previendo y facilitando la coordinación con ellas.

A este efecto, y en el ámbito puramente informativo, habría que señalar como factor positivo la introducción de textos extranjeros, que son básicos para profundizar en este tema.

3º.: Se habría recopilado, sin perjuicio de posteriores ampliaciones y, perfeccionamientos, un esquema que permita situar la cuestión actual española de la imposición de las cesiones tecnológicas en las coordenadas espacio y tiempo.

4º.: Habríamos establecido las directrices merced a las cuales, y si - ellas merecen las observaciones y crítica de los estudiosos de la fiscalidad, nuestra doctrina hacendística podría dirigirse hacia la recuperación del destacado puesto que en la técnica tributaria comparada ocupó nuestra Contribución de Utilidades durante el primer tercio del siglo.

- - - - -

En cuanto a las fuentes bibliográficas que han sido utilizadas, van detalladas en las notas de pie de página, no obstante es preciso - resaltar que estas obras son las relativas al tema específico de los - cánones y no incluyen los estudios de tipo general sobre la doble im- posición internacional.

Por ello, y dado que el Derecho Fiscal Internacional ha sido - calificado como una rama joven dentro de las disciplinas financieras, - vamos a citar a continuación las obras generales que, por no conside - rar relacionadas específicamente con nuestro tema no aparecen recogí - das en el texto de este trabajo.

Ante todo hay que hacer referencia al estudio denominado "De- recho Fiscal Internacional" en las páginas 467 y siguientes de Hacie- da y Derecho. Tomo I, del que es autor el profesor Sainz de Bujanda.

El mismo autor anterior, en el Tomo II de Hacienda y Derecho, - páginas 179 y siguientes, tiene otro estudio titulado "La interpreta - ción, en el Derecho Español, de los Tratados Internacionales para evi- tar la doble imposición".

Otras obras generales de interés sobre Derecho Fiscal Interna- cional son:

"Los principios internacionales del Derecho Tributario Español" por Pío Ballesteros - 1935.

"Double taxation of property and income", Harding - 1933 (Har- vard).

"Internationales Finanzrecht" Isai. 1934 (Berlín).

La obra del mismo título de Neumeyer, 1914.

"Les doubles impositions au point d'une juridique". Niboyet - 1931 (París).

"El Derecho Fiscal Internacional" Sampay - 1951 (Buenos Aires)

"Das verbot der doppelbesteuerung" P. Speiser, 1886.

"Handbuch des Internationalen Finanzrecht" G. Lippert - 1912 - (Viena)

"Repertoire de Droit International" por Lapradelle y Niboyet, - 1929.

"Il diritto internazionale tributario", Udina 1949 (Padua).

Igual título tiene la obra de Garelli, 1899 (Torino).

En 1968 se publica en España la traducción de la obra de Ottmar Bühler "Principios de Derecho Internacional Tributario".

En 1972 se dedica la XX Semana de Estudios de Derecho Financiero al tema de "Las relaciones Fiscales Internacionales", el Ponente General, profesor Alfonso Padilla Serra, recoge en un estudio un epígrafe sobre "Nacimiento y desarrollo del Derecho Fiscal Internacional".

En 1974 va a aparecer el tomo VI de la obra de Alfonso Gota Losada "Tratado del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas". Por deferencia del autor tuvimos el honor de poseer las pruebas de imprenta. En las páginas 11 a 116 de este Tomo se aborda con acierto el tema de la doble imposición internacional, desarrollándose especialmente el punto del "método de exención con progresividad" de tanta transcendencia en el ámbito de la imposición de las personas físicas.

Los distintos temas del Derecho Fiscal Internacional han sido estudiados en los veintisiete Congresos de la "International Fiscal Association" celebrados desde 1939 y publicados en los "Cahiers Droit Fiscal International".

Las ponencias españolas y las conclusiones de estos congresos han sido impresas en España en las respectivas Memorias de la Asociación Española de Derecho Financiero, desde 1957.

El único congreso que se ocupó de las transferencias de tecnología y los impuestos sobre su retribución fue el de 1958, celebrado en Bélgica.

No creemos que la literatura sobre Derecho Fiscal Internacional en su conjunto tenga cabida en nuestro trabajo, pero sí, por causa de la escasa doctrina sobre el tema, que es conveniente una delimitada referencia introductoria sobre él.

En este sentido, la bibliografía citada puede considerarse - que cumple dicha función introductoria formalmente. Pero a nuestro entender es oportuno completar esta enunciación con un desarrollo esquemático de la materia.

Por su carácter sintético, utilizamos en las páginas siguientes para tal fin, el texto de nuestra publicación "Fiscalidad Internacional Española".

Hemos recogido este texto pese a que contiene afirmaciones o posturas discutibles, como la denominación única (Derecho Fiscal Internacional) frente a la teoría dualista ("Derecho Internacional Tributario" para las normas bi y multilaterales y "Derecho Tributario - Internacional" para las unilaterales) y, omisiones, como la de no consignar la evitación de la evasión fiscal entre los objetivos del Derecho Fiscal Internacional; por este carácter sintético que posee y por reflejar una posición conjunta o al menos unipersonal sobre los temas generales introductorios.

Creemos que un mayor desarrollo de esta materia no encajaría en el marco de nuestro trabajo concreto y pensamos que a través de estudios analíticos como el presente es como únicamente puede lograrse revalidar o rectificar las posturas anteriores o previas sobre los grandes principios del Derecho Fiscal Internacional.

.

. . .

.

4º. CONCEPTOS PREVIOS SOBRE FISCALIDAD INTERNACIONAL (13)

I. DOBLE IMPOSICION INTERNA E INTERNACIONAL.-

A) Interna.

La doble imposición interna, se define en la ponencia nacional del 24 Congreso de la I.F.A., como "Reiteración impositiva de la misma riqueza, siempre que la existencia de una única causa de imposición justifique la exacción de un sólo impuesto o la de más de uno, pero sobre fracciones de la misma riqueza."

En Derecho Interno puede existir entre las exacciones de los distintos poderes principal y subordinado.

Se ha hablado en la doctrina, de dos figuras clásicas de doble imposición del Poder Central: "la doble imposición del ahorro", superada por cuanto es distinta la causa de la imposición en tributos directos e indirectos y "la doble imposición de los dividendos", que no implica más que la necesidad de un tratamiento igualador entre beneficios sociales repartidos y no distribuidos, o la justificación económica en su caso, de las diferencias subsistentes.

B) Internacional.

Se produce al no coincidir los límites impuestos a los poderes tributarios nacionales por las legislaciones internas, - como consecuencia de la utilización de criterios técnicos distintos o expansivos, al delimitar el ámbito de sus impuestos, - las diferentes legislaciones internas.

Según el Comité Fiscal de la O.C.D.E., es "resultante de la percepción de un impuesto semejante en dos o varios estados, cerca de un mismo contribuyente, sobre una misma materia imponible y por un mismo período de tiempo".

Con ello queda expuesto su concepto, aunque no debe olvidarse a pesar de ser menos frecuente, el caso posible de que -

(13). Fiscalidad Internacional Española. E.D. Financiero.- Madrid 1973.- Pgns. 5 y ss.

las discrepancias legislativas internas produzcan el fenómeno contrario: la ausencia de imposición.

Aunque la distinción no es universalmente admitida, suele llamarse Doble Imposición Jurídica a la que se produce por la misma causa jurídica (beneficio social y dividiendo no la tienen) y económica a la que recae sobre la misma materia económica aunque por distinta fundamentación jurídica.

C) Causas.

El problema nace por dos tipos de ellas:

a) - Políticas.

Al no existir un poder supraordenado a las legislaciones internas, legislativo o judicial, que pueda superar coactivamente las diferencias con un criterio unitario.

Cabe señalar también la humana tendencia de cada país a pretender, desde el prisma de su interés como grupo humano aislado, el gravamen de todas las manifestaciones de riqueza a su alcance en el ámbito subjetivo, (riqueza de sus súbditos o habitantes) y en el territorial (manifestaciones producidas dentro del país).

b) - Técnicas.

Al no existir un criterio indiscutido o al menos -clase sobre las reglas para atribuir el total gravamen para cada "impuesto-tipo normal en todos los países" a un poder tributario determinado.

c) - Origen-Destino (Posturas Generales).

Dos son las más radicales; UNA: sólo la riqueza producida, detentada o consumida en un país, puede ser gravada en él. OTRA: que cada país debe gravar la riqueza producida, detentada o consumida por sus súbditos o habitantes dentro de sus fronteras, o fuera de ellas.

Cualquiera de las dos posturas eliminaría la doble imposición, sin embargo, los países de mayor renta, exportadores de capital e importadores de bienes de consumo, son general-

mente partidarios del principio personalista (así, gravarían la renta de su país y la de otros, obtenida por sus súbditos) mientras que los menos adelantados se inclinan por la postura territorialista, para defender el gravamen, o, al menos, la utilización del impuesto no pagado como estímulo de la inversión, respecto de las rentas originadas en su territorio.

D) Soluciones o remedios materiales.

Distinguiremos los dos campos de la imposición:

a) - Indirectos.

Al existir las barreras fiscales aduaneras, los - acuerdos internacionales vigentes producen la igualación del gravamen en el país de consumo o destino mediante los ajustes fiscales (desgravación a la salida y compensación a la - entrada) de los productos.

No obstante, en las áreas integradas, al desaparecer - las barreras aduaneras, se empieza a hablar (concretamente - en el Mercado Común) de la conveniencia de establecer el gravamen en origen (país de la producción) al quedar solucionado el problema de los productos intermedios, si el valor añadido es el impuesto común o armonizado del área integrada. Retengamos, pues, que en este campo el problema está resuelto, a grandes rasgos, en la práctica mediante la imposición en el país de destino, aunque la integración económica podría - plantear la conveniencia del gravamen en origen para los países del área integrada.

b) - Directos.

En los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio es donde el problema sigue siendo hoy, más enconadamente debatido.

La solución convencional (mírese que se habla de convenciones o de convenios, no de tratados), no es más que un compromiso o transacción amistosa entre países, por lo que, normalmente, la solución es un reparto o menos equitativo de -

las cuotas de los impuestos en cuestión.

Quizá sea esto lo único posible, si se considera que la determinación que la manifestación de la soberanía de un país al establecer el ámbito de aplicación de sus impuestos es una cuestión de hecho, pero, sin duda, esta solución no puede ser satisfactoria para quienes tienen una visión del Derecho como conjunto de instrumentos técnicos y como ciencia social.

Por ello, pensamos que es buena o tolerable la sistemática de los Convenios a falta de una solución técnica, pero que ésta debe ser buscada con urgencia para basar o dirigir las - normas uni, bi y multilaterales de un próximo futuro.

II. DERECHO FISCAL INTERNACIONAL.-

A) Su denominación.

Cualquiera que sea el criterio que se siga para eliminar o atenuar la múltiple Imposición Internacional, desde el punto de vista material, debe considerarse por separado, según - el instrumento normativo empleado, distinguiendo dos categorías.

La primera, constituida por normas internacionales procedentes de más de un poder legislativo nacional, bien sean bi o multilaterales. Estas normas constituyen lo que la doctrina conoce por Derecho Internacional Fiscal.

La segunda, integrada por normas dictadas por un solo poder legislativo nacional (normas unilaterales). Algunos autores han denominado a la primera Derecho Internacional Fiscal y a la segunda Derecho Fiscal Internacional, nosotros preferimos hablar de normas multi o unilaterales dentro de un único Derecho Fiscal Internacional.

B) Derecho General y Convencional.

Mientras que el primer tipo de Derecho Fiscal Internacional estaría constituido por un conjunto de normas lógicas apartadas de la contemplación de unas necesidades o entrecruzamientos concretos de los poderes económicos, para ponerlas a disposición de una futura y posible autoridad fiscal interna-

cional que la impusiera al resto de los países; el segundo, que es el existente en la práctica en el momento actual, se basa más en el principio de armonización de intereses. Su concreción se produce de una forma cuya similitud es mayor a la conclusión de una negociación, que a la aplicación de unos principios científicos.

Su expresión son los Convenios Fiscales Internacionales.

C) Derecho Convencional y Derecho Interno.

Normalmente las reglas del Convenio, en cuanto producen un reajuste entre las legislaciones fiscales de dos países, - al objeto de evitar la superposición impositiva sobre una misma riqueza u objeto tributario, supone una modificación de - dichas legislaciones, en relación con los impuestos comprendidos que afectan a los residentes de ambos países.

El Convenio, una vez ratificado, tiene rango de Ley entre nosotros y, por tanto, virtualidad para derogar una Ley anterior.

Por ello, si, como es el caso más general, la regla convencional reduce la tributación de un concepto impositivo respecto de la que procedería conforme al régimen general, no se plantea ningún problema.

Sin embargo, si por lagunas de la legislación unilateral de un país, resulta gravable por aplicación literal del convenio, una renta o riqueza que, de acuerdo con la legislación interna, estuviera excluida de tributación, puede pensarse en la existencia de un punto discutible.

Formalmente, la interpretación aislada y literal del párrafo concreto del Convenio nos llevaría a la conclusión de que tal concepto debería ser objeto de gravamen efectivo.

Pero si llegásemos a tal resultado, éste discriminaría en contra de los residentes del país convenido, en relación con los residentes de la otra parte contratante y, lo que es más importante, con los de los terceros países no convenidos. En este caso, dicho resultado iría en contra de la cláusula convencional que recoge el principio de no discriminación.

Mientras en otros países las constituciones contienen un artículo explicitando la primacía de los tratados interna

cionales sobre la legislación interna, no es este caso el de España.

Debe entenderse, por tanto, según la mayoría doctrinal presente, que, para el caso de que la aplicación del convenio suponga una fiscalidad más severa que la de la legislación interna, ésta debe prevalecer, ya que el Convenio sólo supone una autorización recíproca o límite bilateral, y es posible que la potestad normativa unilateral no permita alcanzar dicho tope por haber establecido otro más reducido (14).

Desde el punto de vista del rigor formal del Ordenamiento Jurídico, dicha conclusión mayoritaria puede ser, sin embargo, muy controvertida.

D) Contenido del Derecho Fiscal Internacional. Sus objetivos.

Antes de entrar en el examen concreto de las normas bilaterales conviene dedicar unas líneas a la aclaración del elemento teleológico del Derecho Fiscal Internacional.

Aunque, en principio, algunos han considerado como el único la evitación de la doble imposición, el carácter complejo de las relaciones internacionales en el plano económico y las diversas acepciones de la doble imposición fuerzan a considerar otros fines.

Entre ellos debe citarse la libre circulación de personas y de capitales que puede ser compendio de una serie de objetivos (estabilización y desarrollo, pleno empleo, equilibrio de la balanza de pagos, redistribución o igualación re-

(14). Circular número 2/72 de la Dirección General de Impuestos. Apartado 2. CUESTION SEGUNDA.— Superación por las normas del Convenio de la legislación interna española.

Se plantea con especial sentido esta cuestión cuando del Convenio se desprende un régimen fiscal más gravoso que el aplicable con carácter general. A diferencia de otras legislaciones, no existe en la nuestra un precepto constitucional que dé prevalencia a la norma convencional para este caso. Pero sería absurdo que resultase de peor condición el residente de un país convenido que el de un país no convenido. Por consiguiente, cuando se dé el caso indicado deberá resolverse en el sentido de que prevalece la ley interna.

gional de rentas, etc).

En el plano jurídico debe mencionarse, asimismo, la eliminación de la incertidumbre y la arbitrariedad, creando un clima de seguridad jurídica que conduzca a la equidad y la justicia.

E) Medios del Derecho Fiscal Internacional.

a) - Instrumentos normativos. Clasificación.

Entre las normas del Derecho Tributario Internacional pueden distinguirse tres especies:

i) Normas de atribución: Que delimitan a qué país debe asignarse la imposición de una relación jurídica tributaria plurinacional, o dentro de qué límites debe efectuarse la distribución entre varios estados. Se pueden denominar también reglas materiales. Estas normas constituyen la parte central del Derecho Tributario Internacional.

ii) Normas de calificación: O también "definiciones", según otra posible denominación. Entre ellas, la mayor parte se consagran a precisar el contenido de los conceptos que sirven de base a la imposición (dividendos, intereses y otros tipos de rentas), mientras que otra se ocupa de delimitar la extensión y acepción de los puntos de conexión. Esta última zona es de vital importancia, aunque en principio pudiera considerarse accesoria y complementaria.

Por ejemplo, si atribuimos la renta del beneficio distribuido de una sociedad colectiva al país de residencia del socio; pero al calificar tal residencia se dice que, a los efectos de tales rentas, el socio se considera residente del país del domicilio social, hemos atribuido el impuesto sirviéndonos del manejo del punto de conexión residencia.

iii) Preceptos procesales: Junto a un Derecho Fiscal Internacional, material o sustantivo, podría hablarse de otro aspecto del mismo de naturaleza procesal. En este dominio del D.F.I. se halla la regulación del método para evitar la do -

ble imposición (15), con sus variedades de exención simple o con progresividad, e imputación (16). También se integran - en este sector la reglamentación del Intercambio de Información y de Resolución de Controversias por mutuo acuerdo - - (Procedimiento Amistoso). Por último, se incluyen en este ámbito los procedimientos adoptados por los distintos países para aplicar límites de imposición convencionales, bien mediante reducción en la fuente del impuesto o por reembolso del exceso de impuesto percibido (17).

b) - Material lógico o filosófico. Residencia versus fuente.

El concepto de domicilio y residencia no son paoíficos, como tendremos ocasión de ver en este trabajo. Tampoco lo es el de fuente u origen de la renta, ya que caben dos acepciones:

UNA.- Está en el lugar de realización de la actividad, pues son los servicios públicos indivisibles de ese Estado - los que se consumen para generar las rentas.

DOS.- Se sitúa en el país de residencia del deudor - de los rendimientos, ya que, gracias a la protección de ese país, ha sido creado el ingreso que va a retribuir la producción.

En este tema la primera acepción es más defendible - que la segunda, fuertemente vinculada con una política monetaria proteccionista, restrictiva y controladora del movi -

(15). Eduardo ABRIL ABADIN (XX Semana de Estudios de D. Financiero). Madrid 1972.

(16). Félix de LUIS, Carlos CUBILLO, José M^a TEJERA y José L. DE JUAN (Comentarios a los Convenios de España con Francia, Suecia, Noruega y - aéreo con Suiza (S.G.T.) Ministerio de Hacienda, 1964, 1965 y 1966).

(17). La Circular número 2/72 de la Dirección General de Impuestos contiene un código de clasificación de las cláusulas convencionales según la naturaleza de las normas.

miento de divisas a ultranza.

Pero, aún despojándonos a efectos metodológicos del problema conceptual, la polémica fuente-domicilio sigue - plenamente vigente. Esta polémica se desenvuelve en un marco de contraposición de interés (países desarrollados con - tra países en vías de desarrollo -en adelante, PVD), pero también en el terreno permanente, lógico o doctrinal (18).

En el primer aspecto las dos posiciones pueden verse claramente reflejadas en el modelo del Pacto Andino multi y bilateral (criterio de la fuente) y en el de la O.C.D.E. - (criterio predominantemente partidario del domicilio), de - cuyo examen hacemos remisión al Capítulo IV de este trabajo.

Sin duda, pues, los intereses defendidos por la teoría del domicilio son los de los países desarrollados. Las medidas internacionales para conseguir un mayor equilibrio económico entre los países y, por sobre ellas, esos estabilizadores automáticos, que son las repercusiones en el estímulo al esfuerzo o al ocio que la escasez y la abundancia - representan, pueden conducirnos a un mundo en el que lo que Máxime CHRETIEN (19) llamaba Derecho Tributario Internacional General puede tener más viabilidad que el actual, donde las necesidades y los entrecruzamientos concretos de los poderes económicos tienen muchas veces más fuerza que la ciencia jurídica.

Pero, llegado el caso, o apartados del problema aplicativo que la doctrina pueda plantear, el tema se puede concebir en un terreno puramente lógico.

Tampoco en este marco es fácil llegar a una opinión unánime. Benvenuto GRIZIOTTI (20) basa su predilección - por la territorialidad absoluta o criterio de la fuente en que el impuesto paga los servicios públicos indivisibles y, por

(18). Ampliamos aquí el tratamiento del tema, apuntado en el apartado o) de la Pág. 19.

(19). CHRETIEN, M.: "Doubles impositions internationelles", 1955.

(20). Principios de la Ciencia de la Hacienda.

tanto, debe corresponder a "la participación de la vida social, económica y política que se desenvuelven en el Estado".

Y varios otros autores han mostrado su preferencia por este criterio, que tiene como ventajas:

1ª.: Mayor claridad en la tributación (21).

2ª.: Mayor control fiscal, por ser siempre más fácil la utilización de los controles económicos y, generalmente, de los documentales cerca de la actividad originaria de la materia imponible.

3ª.: Mayor racionalidad del sistema fiscal internacional, ya que si en impuestos indirectos (empleo de la renta) se orienta la mayoría doctrinal y legal de los autores, países y comunidades económicas hacia el gravamen en destino —mediante la desgravación o exención en el país de origen de la mercancía y compensación aduanera y eventual imposición interna ulterior en el país de destino—; en impuestos directos (obtención de renta), el criterio orientador "a contrario sensu" debe fijarse alrededor del gravamen en origen —imposición en la fuente y exclusión en el país de llegada.

El número de factores que estimulan o desestimulan la inversión extranjera puede ser muy numeroso, pero entre los más significativos pueden mencionarse:

1ª.: Mayor o menor existencia de riesgos políticos —(estabilidad política presumible, seguridad jurídica observada en el desarrollo de inversiones extranjeras anteriores —

(21). "Múltiple imposición internacional de los dividendos". Ponencia española en el XXIV Congreso de la I.F.A. Bruselas, 1970.

respecto a los derechos adquiridos, etcétera).

2º.: Facilidades financieras de los organismos cre
di ticios del país en que se invierte.

3º.: Mercado para el producto a obtener en dicho - -
país.

4º.: Facilidad, cantidad, calidad y precio de las ma
ter ias del país a emplear y régimen aduanero para las impor-
tadas.

5º.: Costes de personal, preparación, eficiencia y -
fidelidad del mismo.

6º.: Industria auxiliar (precios y eficacia).

7º.: Medios de transporte, y comunicaciones, infraes
tr uctura del país.

8º.: Estímulos concedidos para ventas en el mercado
exterior.

9º.: Facilidad de disposición monetaria de las gan
an cias.

Todos los citados parecen ser, de hecho, más importan
tes para la probabilidad de una determinada rentabilidad de
la inversión que las diferencias de tributación efectivas so
bre ganancias obtenidas, en tanto las desigualdades de tipo
tributario y eficacia administrativa se mantengan en los lí-
mites actuales de la civilización occidental.

Las posibles diferencias fiscales constituirían un me
ca nismo automático y suave hacia una situación de mayor equi-
dad en la producción a escala internacional.

Sin embargo, la consecución de una regla lógica (ju -
risprudencia de conceptos) es objetivo distinto de la armoni-
zación de intereses (jurisprudencia de intereses) (22).

(22). Intervención en el XXV Congreso de la I.F.A. Washington, 1971.

Para este segundo objetivo, la reciprocidad es más importante que la justicia distributiva. No le falta, desde luego, base razonable, ya que, por ejemplo, si un país que no produce vino y otro con grandes extensiones de viñas acuerdan contribuir cada uno al consumo del otro con el 10 por 100 de su cosecha, la regla es igual para los dos, pero su aplicación agraviará al país productor.

El ideal que, como todas las cosas con tal carácter, puede conjuntar el objetivo de una regla lógica y unos intereses recíprocamente armonizados sólo puede conseguirse haciendo que se reduzcan las diferencias entre los niveles de renta de los países.

Los países desarrollados, de fiscalidad más fuerte y administración más rígida, no deben olvidar, sin embargo, que el criterio del domicilio o la residencia, sobre ser más difuso en la doctrina que el de la fuente, puede o no ser adecuado para sus intereses reales si se defiende a ultranza.

Dicha defensa puede retardar un contacto directo, rápido y sincero con los países de menores ingresos fiscales y Administración más débil, en perjuicio del control de los inversores de los países fuertes en los primeros (23).

Creemos que esta polémica parte de un error de planteamiento por enfocar el problema de la equidad en la imposición parcialmente, pues a menudo se cumple el adagio según el cual los árboles no dejan ver el bosque.

(23). El desarrollo de esta polémica tiene quizá su más acabado exponente analítico en las reuniones que viene patrocinando el Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas y que, aparte haber elaborado ya tres informes sobre temas como "establecimiento permanente", "utilidades de empresas", "intereses", "intercambio de información para la lucha contra la evasión", "tributación de los servicios personales e intercambios culturales", ha celebrado sesiones más restringidas, de donde ha salido interesante documentación sobre "método para evitar la doble imposición", "gravamen de los cánones en los países en vías de desarrollo", "el artículo 12 del modelo O.C.D.E".

En este sentido se ha insinuado (24) como una nueva - fórmula para el planteamiento del binomio "fuente o domicilio" la inclusión en la óptica del mismo de los impuestos indirectos. Teniendo en cuenta las perspectivas de un cambio de - criterio sobre la asignación de los impuestos indirectos tradicional (gravamen en destino) por un sistema de gravamen en origen, fundado en la armonización de este tipo de imposición con base en el valor añadido, para tal eventualidad los impuestos sobre la renta deberían tributar exclusivamente en - el país de residencia.

Con ello queremos decir que el fijar un criterio de - atribución de la fiscalidad sobre la renta y el patrimonio - no debe olvidarse su conexión con el gravamen de las mercancías.

Si un país rico invierte capital en otro menos rico y manufactura en éste las materias primas allí producidas para que sean consumidas en el primero y, siguiendo el supuesto, - se aplica para los impuestos indirectos el criterio "de destino" y para los directos el del domicilio (sede del inversor), ningún ingreso fiscal quedaría para el país menos rico.

Por ello hay que defender como justa una postura de - equilibrio por la que mientras los impuestos indirectos se - paguen en destino, los directos sean gravados, al menos preponderantemente, en la fuente. Cuando los indirectos se exijan en origen habrían de someterse los directos en el domicilio.

Esta doctrina requeriría para una eventual aplicación práctica inevitables ponderaciones.

F) Clases de normas de atribución por el poder que las origina.

a) - Multilaterales.

Son las originadas por un poder supranacional.

(24). Intervención en la XX Semana de Estudios de Derecho Financiero.
(Madrid, abril de 1972).

Actualmente el poder de dictar leyes y, por consiguiente, el de crear impuestos está situado en manos del Estado o comunidad nacional; no obstante, existen una serie de organizaciones de regiones o áreas multinacionales que, partiendo de la unión arancelaria, primero, y aduanera, después, se dirigen hacia la meta de conseguir un poder económico, legislativo y judicial comunes.

No obstante, los gravámenes multinacionales son escasos todavía, aunque pueden citarse como ejemplo el gravamen creado por la Comunidad Europea del Carbón y Acero (C.E.C.A.) y la Tarifa Aduanera Común del Mercado Común Europeo (C.E.E.)

Lo que sí existe en otras áreas en vías de integración es una política de armonización de sistemas fiscales internos e incluso un Convenio multilateral para evitar la doble imposición en impuestos sobre la Renta y el Patrimonio como el elaborado por la Comisión del Acuerdo de Cartagena (países del Pacto Andino) y aprobado por la decisión número 40 del Séptimo Período de Sesiones Ordinarias, celebrado del 8 al 16 de noviembre de 1971 en Lima. Este acuerdo, por no existir Parlamento del Pacto, debe ser promulgado por cada país, los Gobiernos quedan obligados a hacerlo con base en el compromiso contraído.

Un carácter muy diferente tienen las resoluciones de otras organizaciones de colaboración en estudio e investigación como la Organización Europea de Cooperación y Desarrollo (O.C.D.E.) o la Organización de Estados Americanos (O.E.A.), cuyos modelos de Convenio sirven sólo de pauta doctrinal para la elaboración de acuerdos bilaterales, sin más fuerza de obligar a los países que su autoridad técnica y científica.

b) - Bilaterales.

Son creadas por el poder de dos Estados soberanos que se vinculan por un Tratado o Convenio. En algunos países, el simple acuerdo entre Gobiernos, representado por la rúbrica de textos a cargo de los plenipotenciarios autorizados por los mismos, atribuye a dichos acuerdos fuerza de ley; sin embargo, en España no es así (25).

Por ello, en nuestro país es preciso que se intercambien los instrumentos de ratificación, justificativos de la sanción del órgano legislativo. Este sistema es una especialidad del ámbito tributario y no se extiende a cualquier clase de Tratado internacional (26).

También en la decisión citada de la Comisión del - - Acuerdo de Cartagena se contiene un modelo-tipo Convenio bilateral para evitar la doble imposición, al que deben ajustarse los países miembros del Pacto al negociar con terce-ros Estados (27).

c) - Unilaterales.

Son las emanadas del poder soberano de un Estado, ejercitado por sus órganos legislativos. Hoy constituyen el núcleo más importante del Derecho Fiscal Internacional positivo. Aunque la red mundial de Convenios bilaterales va extendiéndose y se inician los de tipo multilateral, aún existen mayoría de relaciones tributarias entre países no convenidos. Los incluidos en acuerdos (considerando la unidad una relación país-país) representan una minoría.

Por otro lado, la ausencia de un poder supranacional hace que las mismas normas plurilaterales no puedan tener - vigencia en cada país, sino con el consenso del poder soberano del mismo.

-
- (25). Art. 13 de la Ley General Tributaria.- Las cláusulas de naturaleza tributaria contenidas en acuerdos o tratados internacionales carecerán de eficacia en tanto no sean éstos ratificados con arreglo al ordenamiento jurídico nacional.
- (26). Art. 9 de la Ley Orgánica del Estado.- El Jefe del Estado necesita - una ley o, en su caso, acuerdo o autorización de las Cortes, a los - fines siguientes:
- a) Ratificar tratados o convenios internacionales que afecten a la plena soberanía o a la integridad del territorio español.
 - b) Declarar la guerra y acordar la paz.
 - c) Realizar los actos a que hace referencia el art. 12 de la - Ley de Sucesión y los que vengan determinados en otros preceptos de las Leyes Fundamentales del Reino.
- (27). Art. 5º. Los convenios para evitar la doble tributación que suscriban los países miembros con otros Estados ajenos a la Subregión se - guiarán por el Convenio-Tipo a que se refiere el art. 2º de la pre - sente decisión.

5º. PLAN.

Para la ordenación de las instituciones vamos a separar el problema conceptual de los contratos y prestaciones, y de las rentas que generan, del tema de su tratamiento fiscal. En el Capítulo dos nos ocuparemos de este problema conceptual.

Los Capítulos tres, cuatro y cinco, estarán dedicados al régimen fiscal distinguiendo las normas unilaterales en diversos países extranjeros, los modelos de normas bilaterales y las disposiciones españolas. En el capítulo sexto se expondrán las conclusiones del trabajo.

Cada país miembros celebrarán consultas con los demás, en el seno - del Consejo de Política Fiscal, antes de suscribir dichos convenios.

Art. 6º. Los países miembros que hayan suscrito convenios para evitar la doble tributación con anterioridad a la fecha de la presente Decisión - procurarán armonizar las disposiciones de esos convenios con el Convenio -Tipo.

ANEXO AL CAPITULO DOS

MODELOS DE CONTRATOS DE KNOW-HOW

"a) MODELO DE CONTRATOS DE "KNOW-HOW" EN EL AREA EUROPEA.- En vista de los hechos:

"Que la sociedad "A" fabrica, luego de numerosos años, instalaciones de y ha adquirido muy grande experiencia y renombre mundial en este dominio;

"Que el éxito de estas instalaciones es particularmente debido a un aparato "XX" permitiendo operaciones de según una técnica nueva;

"Que este aparato "XX" ha sido puesto a punto luego de largas investigaciones muy costosas;

"Que puede también ser utilizado en otras instalaciones como y en estas condiciones, resulta sumamente interesante dada la reducción sensible del precio de la instalación y del costo de fabricación de los productos;

"Que por razones financieras y técnicas, la sociedad "A" no encara actualmente fabricar y vender estos aparatos "XX" salvo para

las instalaciones que vende y fabrica actualmente.

"Que la sociedad "B", fabricante de los aparatos "XX", desea incorporar la fabricación y venta del aparato "XX", tanto para completar su gama de productos como para reemplazarla parcialmente;

"Que luego de una investigación financiera y técnica ha sido verificado que la sociedad "B" presenta todas las garantías necesarias para fabricar los aparatos "XX" de manera satisfactoria.

"Que la sociedad "B" ha tenido ocasión, durante un plazo suficiente, de examinar la posibilidad de fabricar dichos aparatos sobre la base de los datos que le serán suministrados por la sociedad "A" y que toma a su cargo la responsabilidad de fabricación y comercialización.

"Ha sido convenido entre la sociedad "A", denominada "la concedente", por una parte y la sociedad "B", denominada "la concesionaria", por otra parte, lo que sigue:

1. OBJETO.

1.1. "La concedente se obliga a suministrar al concesionario toda información sobre los aparatos "XX", su experiencia y los métodos que ella misma emplea, incluidos los procedimientos o secretos de fabricación, de tal manera que un técnico normalmente calificado pueda realizarlos luego de un período de adaptación razonable y la autoriza a hacer uso de las condiciones abajo determinadas para la fabricación de los aparatos "XX".

2. EXTENSION.

2.1. "La concesionaria no podrá vender los aparatos "XX" en los países siguientes

2.2. "La concedente reserva al concesionario una exclusividad en el sentido que:

No acordará ninguna concesión análoga a la presente para los aparatos "XX" a otro fabricante europeo.

Se reserva el derecho de continuar a utilizar el objeto de la presente para la fabricación de los aparatos "XX", pero solamente en la medida en que dichos aparatos hagan parte de una instalación de o como pieza de repuestos de la misma.

2.3. "El contrato se celebra habida cuenta de la personalidad y reputación de la concesionaria. Consiguientemente, ésta no se ha lla autorizada a ceder la presente concesión, ni a aportarla en - sociedad ni a conceder sublicencias. Esta estipulación es condi- ción esencial del presente contrato.

3. MEDIOS.

3.1. "La concedente suministrará al concesionario, en el plazo - de 30 días, a partir de la suma entregada que se prevé sub. 8.1.- un ejemplar de todos los planos y dibujos que permitan la ejecu- ción del material que actualmente se utiliza para la fabricación. A estos planos se agregará un informe técnico que comprenderá:

- Las notas de cálculo.
- Los resultados de los ensayos.
- Las especificaciones de los materiales a utilizar.
- Las indicaciones relativas a los implementos a utilizar.
- Las indicaciones necesarias para el control de las piezas.

3.2. "Si el concesionario lo requiere, la concedente pondrá a - su disposición, en sus establecimientos, calle de expertos técnicos en número, época y tiempo a convenir, a fin de ayudarla para los ajustes de la fabricación.

"Los gastos de traslado, etc. de los expertos serán soportados - por la concesionaria según las modalidades establecidas en el - Anexo "A" del presente.

4. SECRETO.

4.1. "Las partes se obligan a adoptar todas las disposiciones ne- cesarias para evitar la divulgación de Know-how, tal como se defi- ne en el artículo 1. Los documentos enumerados en el artículo - 3.1. deben ser considerados como estrictamente confidenciales. La concesionaria tomará todas las disposiciones necesarias para evi- tar el uso abusivo por sus subordinados.

"Salvo autorización expresa y previa de la concedente, la conce- sionaria no está autorizada para comunicar dicha documentación - en originales, copias o reproducciones de ninguna clase a perso- nas o firmas extranjeras.

"Si la comunicación se autoriza, la concesionaria tomará todas - las precauciones para asegurar el secreto.

"La obligación resultante de este artículo subsistirá hasta la - finalización del presente contrato o su rescisión anticipada sal vo que el secreto haya pasado al dominio público.

5. GARANTIA.

5.1. "La obligación de la concedente se limita al cumplimiento de su prestación de comunicar a la concesionaria la totalidad de los conocimientos que dispone para la fabricación de los aparatos "XX". La concedente queda liberada de esta obligación cuando haya satisfecho las prestaciones precisadas en el artº 3.

5.2. "La concedente declina toda responsabilidad concerniente a las aleas, riesgos, y peligros de la realización técnica, que están a cargo de la concesionaria. Esta declara conocer los aparatos "XX" y se obliga a realizarlos técnicamente. Si no lo hace en un plazo de seis meses, el contrato podrá ser resuelto mediante simple comunicación escrita por la concedente.

5.3. "La concedente no garantiza la explotación comercial de - los aparatos "XX", las aleas, riesgos y peligros de la explotación comercial son a cargo exclusivo de la concesionaria.

5.4. "La concedente afirma que no ha patentado en ningún país los aparatos "XX" en todo o en parte. Asimismo, resulta de las investigaciones cumplidas por la oficina que no existe ninguna patente válida perteneciente a terceros que cubra en todo o en parte estos aparatos. Si la concesionaria fuera demandada, informará a la concedente quien podrá intervenir en el proceso. Los gastos irrogados por la defensa, el pago de los daños e intereses o resultantes de una transacción se soportarán por mitades entre las dos partes.

6. MEJORAS.

6.1. "La concedente se obliga a comunicar a la concesionaria toda modificación que aporte ulteriormente al objeto del Know-How,

de manera que perfeccione la fabricación o reduzca el precio de -
venta del producto; esta comunicación será obligatoria desde que
dicha modificación llegue al estado de puesta en marcha industrial
y queda sometida a las mismas prescripciones impuestas para el -
Know-How primitivo. La misma obligación incumbe a la concesiona-
ria.

6.2. "Estas comunicaciones serán hechas a título gratuito.

7. MARCA. REGISTRO.

7.1. "Queda prohibido a la concesionaria:

- Utilizar la marca del concedente.
- Hacer mención, de cualquier manera, de su nombre.
- Registrar cualquier patente relacionada con el objeto -
de esta convención.

8. REMUNERACION.

8.1. "En remuneración de las obligaciones asumidas por la conce-
cente, la concesionaria se obliga a entregarle:

8.2. "Una suma de a la firma del presente con-
trato.

8.3. "Una cantidad de por cada aparato vendido.
A este fin, hará llegar, el último de cada trimestre, un informe
sobre el total de aparatos vendidos.

Las cantidades sub. 8.3. serán pagables treinta días después del
informe indicado.

8.4. "Cualquiera sea la cantidad de las ventas efectivamente -
realizadas por la concesionaria, las cantidades trimestrales men-
cionadas sub. 8.3. no podrán ser inferiores a:

..... por trimestre el primer año.

..... por trimestre el segundo año.

..... por trimestre el tercero y los años subsi-
guientes.

8.5. "Todo retardo en los pagos acarrea automáticamente la obligación para la concesionaria de abonar un interés de % anual, al solo vencimiento del término convencional que la constituirá en mora.

8.6. "Si la concesionaria no efectúa los pagos convenidos, la concedente se reserva el derecho de resolver el presente contrato, luego de constituir la en mora y de exigir la devolución de los documentos entregados.

9. DURACION.

9.1. "La presente convención se realiza por un término de diez años, o sea de a A la finalización anticipada, normal o prorrogada del presente contrato, la concesionaria no podrá continuar haciendo uso del Know-How concedido o dejar continuar esta actividad por terceros. Se obliga, desde la expiración, a restituir en ocho días la documentación recibida de la concedente sin poder conservar reproducciones, copias o fotocopias.

9.2. "Si la convención es resuelta anticipadamente por culpa grave de la concesionaria, una suma de será automáticamente debida a título de indemnización por daños e intereses.

10. ARBITRAJE.

10.1. "Toda cuestión que derive del presente contrato o que se le vincule de cualquier manera será resuelta definitivamente por un árbitro designado de común acuerdo entre las partes o, a falta de acuerdo, por el Director General de, al solo pedido de la parte más diligente. Este árbitro resolverá como amigable componedor y en última instancia.

El presente modelo ha sido redactado sobre la base de las referencias contenidas en "Guide pratique pour l'élaboration d'un contrat de know-How", de Orgalime (Organe de liaison des industries métalliques européennes).

- b) Listas de proveedores o fuentes de materiales.
- c) Especificaciones y procedimientos completos para el control de calidad.

Sección 1.2. "Modificaciones y Mejoras. Durante la vigencia - del presente contrato y cualquier extensión del mismo, "A", notificará rápida y ampliamente al Licenciado por escrito de cualquier experiencia, idea, invento, modificación, mejora o diseño, nuevo relacionado con el Proceso "X" e inmediatamente proveerá - al Licenciado de toda la información del tipo especificado en la Sección 1.1. de este Artículo I que hubiera sido desarrollada o fuera desarrollada por "A" y fuera solicitada por el Licenciado.

Sección 1.3. "Asistencia Técnica. Inspección e Instrucción.

Durante la vigencia del presente contrato, "A", a pedido del Licenciado rendirá la asistencia razonable al Licenciado y a las - subsidiarias de éste que fuera requerida para el establecimiento de instalaciones de fabricación para la práctica del Proceso "X". Esto incluirá la consulta por parte del personal técnico del Licenciado en las fábricas de "A" y la consulta de los técnicos de "A" en las plantas del Licenciado.

a) Entrenamiento en la planta de "A". A pedido - del Licenciado, "A" entrenará ampliamente a representantes del Licenciado en las plantas de "A" en en todos los aspectos del Proceso "X", incluyendo la instrucción y asistencia en la obtención de los conocimientos técnicos de - las partes, inspección de los materiales y componentes, prueba de las partes, subconjuntos y productos terminados usando el Proceso "X". Tales representantes podrán tomar fotografías y cine de - tales procesos y procedimientos como fuera necesario para suplementar cualquier dato en la reproducción de los métodos de "A" - en la fábrica del Licenciado; este entrenamiento se hará bajo - acuerdo para minimizar la interferencia en las actividades de "A" Todos los materiales consumidos por el o los representantes del licenciado en relación con este entrenamiento serán pagados por el Licenciado a "A" dentro de los días después que la -

factura de "A" sea recibida por el Licenciado.

b) Consultas en la Planta del Licenciado. El Licenciado pagará a "A" por los servicios de los empleados de este último en relación con la consulta en la fábrica del Licenciado según una tarifa de \$ por día por el tiempo realmente utilizado en la consulta en tales fábricas, más los gastos razonables de viaje y vida incurridos por los empleados de "A" al viajar desde y a las fábricas del Licenciado.

Sección 1.4. "Convenio. El Licenciado conviene que no venderá a otros herramientas y matrices o fundiciones efectuadas por el Proceso "X" y que mantendrá confidencial toda la información revelada por "A" de acuerdo con el Artículo 1. La norma de cuidado que deberá utilizar el Licenciado en mantener la información confidencial será la de utilizar el mismo esfuerzo para evitar la publicación o diseminación (que no fuera la incidente al uso de la información para acrecentar el negocio del Licenciado) que utiliza respecto de la información o datos propios que no desea se publiquen o disominen. Estas restricciones no regirán respecto de:

a) La información que en el momento de la revelación ya esté en posesión del Licenciado y que no hay sido directamente o indirectamente adquirida de "A".

b) La información que en el momento de revelación ya estuviera en el dominio público o que después de revelada se convirtiera en dominio público, o

c) Información que deba ser revelada a la autoridad gubernamental o que pueda demostrarse que fue independientemente desarrollada por el Licenciado o una compañía asociada del Licenciado o que hubiera sido adquirida por el Licenciado antes o después de la fecha del presente contrato de una tercera parte que no haya adquirido la información confidencialmente directa o indirectamente de "A".

Sección 1.5. "Derecho al uso. "A" en su propio nombre y en el

el todos los que demanden bajo o por intermedio de "A", por el - presente otorga y acuerda otorgar al Licenciado: (1) una licen- cia bajo sus Patentes, si las hubiera y (ii) el derecho exclusi- vo de utilizar en la Argentina toda la información adquirida de acuerdo con el Artículo I; tales otorgamientos serán para la prác- tica del Protocolo "X" para fabricar matrices para la fabricación de cualquier tipo de en vigencia del presente contrato en las líneas de productos del Li- cenciado o de una compañía asociada del Licenciado. "A" además acuerda asistir al Licenciado y a sus compañías asociadas respec- to de cualquier demanda o acción basada en una declaración de - que el uso de tal información viola la propiedad industrial y de- rechos de una tercera parte. Este derecho a utilizar sobrevivirá a cualquier terminación del presente contrato; no obstante el derecho continuo no será interpretado como otorgando ningún dere- cho bajo patente.

ARTICULO II. COMPENSACION.

Sección 2.1. "Compensación mínima. El licenciado pagará a "A" dólares de los Estados Unidos a la formalización del presente contrato y dólares de los Estados - Unidos antes del de de 19..... y antes del 1º de de cada año subsiguiente durante la vi- gencia del presente contrato.

Sección 2.2. "Restricciones de pago. Todas las sumas debidas - bajo el presente están sujetas a los impuestos, y a las reglamen- taciones de cambio y otras reglamentaciones que pudieran ser es- tablecidas por el Gobierno (o el gobierno del país en que estu- viera situada la compañía asociada, según fuera el caso) referi- dos a tales pagos, y el Licenciado o una compañía asociada no in- gringirán el presente, ni serán tenidos por responsables por la diferencia en cualquier suma pagada y la suma debida resultante de tales impuestos y/o reglamentaciones de cambio u otras regla- mentaciones que estuvieran en vigencia actualmente o en el futu- ro, siempre que en caso que el gobierno impusiera restricciones

de cambio contra tales pagos, el licenciado o la compañía asociada en cuestión establezcan una cuenta a nombre de "A" en una institución financiera en el país en el cual la compañía esté ubicada y que depositen en tal cuenta en moneda local el equivalente de las sumas debidas a "A" y que al levantarse tales restricciones envíen inmediatamente a "A" en dólares de los Estados Unidos las sumas depositadas en tal cuenta.

ARTICULO III. DURACION Y TERMINACION.

Sección 3.1. "Duración. Este contrato continuará en vigencia - por un período inicial de años desde la fecha antes - mencionada y por un período adicional de años si se - solicitara por notificación escrita a "A" con una anticipación - no inferior a treinta (30) días a la fecha de terminación del pe - ríodo inicial; a menos que fuera terminado antes por las razones en adelante establecidas.

Sección 3.2. "Terminación por incumplimiento. Si el Licenciado en cualquier momento no cumpliera con el presente y con las obligaciones o condiciones del mismo y si dicho incumplimiento no - fuera solucionado dentro de los treinta (30) días después de la notificación de "A" al Licenciado especificando la naturaleza - del incumplimiento, "A" tendrá el derecho de terminar el presente dando al Licenciado una notificación escrita de terminación, - y al dar tal notificación de terminación, el presente contrato - terminará el día 30 siguiente a la notificación y todos los pagos debidos según la Sección 2.1. del presente por la porción - restante del período de años se deberán inmediatamente siendo exigibles. El Licenciado tendrá el derecho de remediar - tal incumplimiento hasta, pero no después, de que la mencionada notificación de terminación haya sido dada.

Sección 3.3. "Terminación por insolvencia. Este contrato terminará en caso que ocurra cualquiera de los siguientes acontecimientos:

- a) Si cualquiera de las partes fuera declarada en quiebra o insolvente.
- b) Si cualquiera de las partes cancelara una petición de quiebra o insolvencia.
- c) Si cualquiera de las partes presentara una solicitud de convocatoria de acreedores.
- d) Si se nombrara un interventor respecto de la totalidad o substancialmente la totalidad de las rentas de propiedad de una de las partes.
- e) Si cualquiera de las partes hiciera dación de bienes a beneficio de sus acreedores.
- f) Si cualquiera de las partes instituyera procesos para la terminación o cesación de sus negocios, excepto para fines de fusión o consolidación, a menos que la otra parte notificara su elección de continuar con el presente contrato, dentro del período especificado en la Sección 3.1. del presente, como se especificará en tal notificación.

Sección 3.4. "Terminación por parte del Licenciado. Si "A" en cualquier momento celebra un acuerdo o participa en cualquier acción voluntaria o involuntaria conflictiva con el uso del licenciado del presente contrato o substancialmente cambia su personal clave o acuerda asignar o asigna o vende o deja de desarrollar y mejorar el Proceso "X", o si el Licenciado no pudiera utilizar los beneficios del presente contrato debido a una acción legal "bona fide" de una tercera parte basada en la declaración de que el Proceso "X" viola derechos de propiedad industrial de una tercera parte, el Licenciado podrá terminar el presente contrato con una notificación con treinta (30) días dada por escrito a "A".

Sección 3.5. "Efecto de la terminación. Ninguna terminación del presente contrato por expiración u otra circunstancia liberará a las partes del presente de las obligaciones contraídas bajo el presente o rescindirá o dará lugar a algún derecho para rescindir algo de lo realizado o cualquier pago u otra consideración dada a una de las partes del presente antes del momento en que tal terminación fuera efectiva.

Sección 3.6. "Renuncia al incumplimiento. Ninguna demora o falta de cualquiera de las partes para ejercer su derecho de terminación del presente debido a uno o más incumplimientos de la otra parte, se interpretará en perjuicio de su derecho de resolución por tal incumplimiento o por otros incumplimientos o actos siguientes.

ARTICULO IV. PROVISIONES VARIAS.

Sección 4.1. "Ley vigente y limitación de responsabilidad. No obstante lo contenido en sentido contrario en el presente, la obligación de las partes del presente estará sujeta a las leyes, tanto actuales como futuras, del Gobierno de los Estados Unidos y de Argentina respectivamente, y a las leyes de cualquier otro gobierno con jurisdicción sobre las partes y a las órdenes, reglamentaciones, direcciones o solicitudes de cualquier gobierno o departamento, agencia o compañía. Las contingencias tales como guerra, actos de enemigos públicos, huelgas o disturbios laborales, incendios, inundaciones, actos divinos o cualquier acontecimiento de tipo similar o diferente que no estén bajo el control de las partes será excusa para el incumplimiento de las obligaciones bajo el presente en la medida en que tal incumplimiento hubiera sido causado por las leyes, órdenes, instrucciones o solicitudes u otras contingencias. No obstante, si tal incumplimiento continuara durante más de cinco (5) meses, cualquiera de las partes podrá en cualquier momento terminar el presente contrato mediante una notificación con treinta (30) días de anticipación y escrita enviada a la otra parte.

Sección 4.2. "Asignación. El presente contrato será obligatorio y redundará en beneficio de cualquier sucesor del título del Licenciado, pero no será cesible por "A" en su totalidad o en parte a ninguna persona, firma o compañía, sin el consentimiento previo, dado por escrito del Licenciado.

Sección 4.3. "Notificaciones. Cualquier notificación o solici-

tud dada bajo el presente contrato se considerará dada cuando si fuera enviada al Licenciado fuera dirigida a y cuando dada a "A", fuera dirigida a "A" al domicilio antes establecido y en todos los casos fuera enviada por correo registrado. La fecha de envío por correo se considerará la fecha en que la notificación o solicitud ha sido dada. Cualquiera de las partes podrá notificar por escrito el cambio de domicilio y después de tal notificación de cambio de domicilio, las notificaciones o solicitudes siguientes serán dadas a la parte según lo antes establecido al nuevo domicilio.

Sección 4.4. "Interpretación. Este contrato será considerado como totalmente redactado y formalizado dentro del Estado de Estados Unidos de América, y es intención de las partes que sea interpretado, y aplicado de acuerdo con las leyes del Estado de Nueva York. Los títulos de los arts. y secciones de este contrato se incluyen en el presente por conveniencia y no serán considerados al interpretar este contrato.

Sección 4.5. "Escritos no incorporados. Este contrato constituye la totalidad del acuerdo y entendimiento entre las partes respecto al tema del mismo y fusiona en sí todas las discusiones anteriores entre las partes. Ninguna de las partes estará obligada por condiciones, definiciones, garantías o representaciones con respecto al tema del presente, que no fueran las expresamente provistas en este contrato o debidamente establecidas por escrito en fecha posterior y firmadas por persona, autorizada o funcionario de la parte que se obligue.

"El testimonio de lo cual, "A" y el Licenciado han hecho firmar el documento que precede por sus funcionarios debidamente autorizados y han hecho colocar sus sellos en el día de la fecha antes establecida.

C A P I T U L O D O S

C A P I T U L O D O S

CONCEPTO DE CANONES

1º. TERMINOLOGIA.

Hoy en el campo fiscal, cuando se hace referencia a la palabra cánones, como una modalidad de renta sujeta a imposición, se emplea como traducción o equivalente castellano del término francés "redevance" y del inglés "royalty" incluido en el modelo de convenio bilateral para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta que más difusión ha alcanzado en los últimos años, el elaborado por la O.C.D.E. en 1963.

En Latinoamérica se suele utilizar la palabra "regalía" y entre nosotros, no habiéndose otorgado aún carta de naturaleza plena al término canon, se conoce a esta realidad con denominaciones como "royalti", "licencias" o "asistencia técnica".

(28).

(28). José M^e de la Villa Gil - "Régimen Fiscal de la Asistencia Técnica".
XX Semana de Estudios de Derecho Financiero.

El análisis de la asistencia técnica plantea una serie de problemas relacionados con su propia terminología, pues como término genérico no tiene contenido propio, y como término específico no define su verdadero contenido: se denomina como tal a figuras que no revisten esta naturaleza.

Un segundo grupo de dificultades hace referencia a su misma novedad y complejidad, consecuencia principalmente de:

- la utilización de términos ya acuñados para designar fenómenos nuevos y desconocidos;
- la diversidad de significados atribuidos al término en las doctrinas y legislaciones;
- la existencia de límites imprecisos entre asistencia técnica y servicios profesionales, strictu sensu.

(29) CANON, según el diccionario de la lengua española la primera acepción de esta palabra es la de "regla o precepto", y en este sentido tiene diversas aplicaciones en el campo de lo religioso o lo litúrgico, pero además, y este es el aspecto que nos interesa, esta palabra hace referencia a prestaciones pecuniarias que por la regularidad y continuidad de su pago deben incluirse dentro del concepto económico de renta. En este sentido habla el diccionario de "prestación pecuniaria periódica que grava una concesión gubernativa o un disfrute en el dominio público.". "Lo que paga periódicamente el censatario al censualista". "Precio del arrendamiento rústico".

ASISTENCIA TECNICA, asistir es tanto como ayudar o servir. La palabra royalti no está incluida en el diccionario de la Academia española. El término regalía, según el mismo texto tiene una primera acepción como prerrogativa o privilegio de carácter político, y una segunda que apunta ya al sentido económico, en cuanto supone la prestación o pago dinerario, que, quien recibe un beneficio o se libra de una carga, debe realizar a cambio de ella.

-
- la pluralidad de figuras que suelen englobarse dentro de la denominada asistencia técnica, según se enfoque el tema desde un punto de vista subjetivo (enseñanzas, consultas) u objetivo (cesión o arrendamiento de patentes, bienes de equipo, procedimientos de fabricación, conservación o transformación de productos, etc).

Ello ha originado un grave confusiónismo conceptual, manifestado tanto en el ámbito de la elaboración normativa (notoria falta de precisión técnica en la caracterización de los conceptos básicos, ausencia o defectuosa regulación jurídica de ciertas figuras) como en la esfera de su aplicación reglamentaria, porque no existen criterios de aplicación general y objetiva y es necesario acudir a criterios subjetivos con los problemas inherentes a ello.

- (29) Examinamos aquí el sentido popular o literario de los términos, remitiendo el concepto jurídico a las páginas siguientes.

Así pues, vemos que los términos empleados, se refiereren a realidades próximas pero diferenciables, esto es:

- UNA.: El acuerdo de voluntades entre dos entidades por la que una se obliga a realizar una prestación "in natura" y la otra a pagar un precio, que normalmente se satisface de forma sucesiva, y periódica.
- DOS.: El documento o instrumento en que tal acuerdo se formaliza.
- TRES.: La prestación que hemos denominado "in natura" (o activa).
- CUATRO.: La prestación dineraria (o pasiva).
- CINCO.: El pago o cumplimiento de esta última.
- SEIS.: La renta o utilidad generada para su perceptor.

Las realidades UNA y DOS se conectan con el término "contrato de asistencia técnica"; la TRES, con la simple "asistencia técnica"; las CUATRO, CINCO y SEIS con la idea de "regalía", "royalti" o "canon".

Hechas estas consideraciones sobre la complejidad de la materia, la diversidad de términos en uso y las diferentes realidades conectadas con el fenómeno; es necesario justificar la elección del término canon para el título de nuestro estudio.

Dicha elección proviene del deseo de partir de un concepto "supranacional" del tipo de renta, y por ello hemos creído el más representativo en este sentido, el utilizado por la O.C.D.E. (30).

(30). El término "cánones" empleado en este artículo, comprende las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de de rechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. (Artículo 12 del Convenio).

De otra parte, si bien canon es el pago de la obliga
ción dineraria el que constituye el ingreso, su naturaleza pro-
cede de la obligación o prestación "in natura" de la que va a
ser contraprestación, por lo que son dicha prestación y los con
tratos en que se contenga, los que, desde el punto de vista doc
trinal es preciso analizar.

2º. LOS CONTRATOS DE TRANSMISION DE TECNOLOGIA.- LA NORMA DE CALIFICACION EN DERECHO PRIVADO Y EN DERECHO FISCAL.

I. Exclusión de otras figuras de las que nacen rendimientos del capital diferentes del canon.- Como veíamos en la nota(1&), el canon excluye las rentas del capital dinerario bien fijas (intereses - productos del tráfico individualizado o en masa, préstamos o empréstitos) o bien variables (dividendos); igualmente se separa de las rentas del capital inmobiliario (rústico o urbano). (31).

Por otra parte hay que separar el concepto de renta, por su periodicidad o regularidad, de las llamadas ganancias de capital, incrementos de valor o plusvalía. Este segundo tipo de ganancias se caracterizan por producirse en un sólo momento, por diferencia entre el precio de compra de un bien y el de la venta por la que se realiza su valor.

El canon, se refiere siempre a una operación que no -

(31). Fiscalidad Internacional Española, pag. 65 . contiene la siguiente clasificación de las normas de atribución, según los tipos de renta considerados.

CRITERIOS DE APLICACION:

2-1 Impto. Renta	2-1-0 Ganancias de Cap.	
	2-1-1 Rentas C. Inmobº.	
	2-1-2 Rentas C. Mobilº.	2-1-2-1 Dividendos 2-1-2-2 Intereses 2-1-2-3 Cánones
	2-1-3 Rentas Trabajo	2-1-3-1 Sueldos, salarios, funcionarios. 2-1-3-2 Pensiones 2-1-3-3 Retrib. Cons. Adm. 2-1-3-4 Honorarios 2-1-3-5 Agentes mediadores 2-1-3-6 Artistas y deportista 2-1-3-7 Estudiantes 2-1-3-8 Personal docente 2-1-3-9 Personal diplomático
	2-1-4 Rentas Empresa 2-1-5 Rentas no mencion.	
2-2 Patrimonio		

implica la venta de un bien o derecho, si bien, a efectos fiscales, se han previsto algunas cláusulas tendentes a evitar el fraude de ley que podría realizarse disfrazando la renta como venta. (32).

II. La cesión de uso de bienes mobiliarios materiales e inmateriales. Arrendamiento de bienes y de servicios. Figuras atípicas

A) Contratos cuya contraprestación pecuniaria puede configurarse como canon.

El derecho privado no ha desarrollado en profundidad los contratos de cesión de uso, más que en el campo inmobiliario. Nuestro Código Civil se limita a desarrollar en los arts. 1542 a 1545 el concepto clásico de arrendamiento (33) sin regular más que los arrendamientos de inmuebles (campo en el que ha quedado en desuso por la legislación especial surgida con posterioridad) y los servicios propios de ciertas clases de trabajo dependiente. En el campo del Derecho Mercantil tampoco existen normas positivas sobre el arrendamiento.

(32). En algunos Convenios se ha incluido una cláusula en el artº 12 diciendo: Los beneficios procedentes de la enajenación de derechos o bienes mencionados en el párrafo 3 son únicamente gravables en el Estado Contratante en el cual el cedente es residente. A los efectos de artº, no se considera como venta cualquier enajenación en la que su precio no figure en el momento de formalizarse el contrato, de una manera cierta, determinada y expresa, en unidades monetarias.

(Convenio España-Suecia) "Doble Imposición Internacional". Pgn. - 269.I. E. Fiscales. En otras negociaciones se ha propuesto una cláusula más extensa declarando la aplicación del artº 12 siempre que por las características de la operación pueda deducirse que no se trata de una verdadera venta.

(33). 1542. El arrendamiento puede ser de cosas o de obras o servicios.

1543. En el arrendamiento de cosas, una de las partes se obliga a dar a la otra el goce o uso de una cosa por tiempo determinado y precio cierto.

1544. En el arrendamiento de obras o servicios, una de las partes se obliga a ejecutar una obra o a prestar a la otra un servicio por precio cierto.

1545. Los bienes fungibles que se consumen con el uso no pueden ser materia de este contrato.

Por ello, la atipicidad es la regla general y casi absoluta en este dominio contractual.

Al arrendamiento puro de cosas han venido a unirse, recientemente, fórmulas nacidas al calor de nuevas necesidades y prácticas financieras, como el "leasing".

Todos estos problemas afectan al acuerdo de voluntades y a las especialidades de las obligaciones surgidas, y son los más importantes en el terreno de los bienes materiales (vg.: equipos industriales, maquinaria, etc).

Pero en el de los bienes y derechos inmateriales, - junto a dichas peculiaridades, surgen las derivadas del - objeto sobre el que nace el derecho real, esto es la propiedad intelectual e industrial. En esta materia, la posesión como hecho, pierde todo su posible validez y es un Derecho Registral desbordado por la sutileza y fluidez del objeto de su fehacencia quien tiene que intentar velar - por la inviolabilidad del dominio.

En adición a esta situación surgen unos conocimientos tan específicos y operativos, en la moderna tecnología, que no son susceptibles de Registro, y cuyo uso muy difícilmente puede transmitirse con un mero "dar", sino - que precisan un "hacer".

En palabras de Walter Beaman (34): "En una moderna industria fabril, donde se presta una considerable atención a la innovación, se realiza un constante esfuerzo para mejorar los procedimientos de fabricación y los productos. Muchas organizaciones poseen laboratorios para investigación, pero gran parte de la tecnología que les produce ingresos en concepto de cánones, no proceden de los descubrimientos de estos laboratorios, sino de la atención prestada a los procedimientos de fabricación en las mismas fábricas".

(34). "Taxation of royalty payments by licenses in less developed countries" Secretariado de las Naciones Unidas. Ginebra X-1971

Y continúa "el valor productivo que se reconoce a dichos esfuerzos innovadores, se materializa de varias formas: informes, instrucciones, textos, dibujos, fórmulas, trámites, etc, y, en algunos casos, en la forma menos permanente de la experiencia y conocimientos adquiridos por los empleados. Dicha información, que usualmente llamamos know-how, es la suficientemente valiosa y escasa, para merecer que la ley proteja su transferencia a uso no autorizado y el suficiente número de atributos de la propiedad para ser considerada como una especie de propiedad incorporada al hombre, como una información privativa de su dueño". Cabe preguntarse si los servicios de asesoramiento e información retribuidos, que no constituyan know-how pueden excluirse o no de entre los que generan cánones.

Esta delimitación de lo que sea el concepto de canon, merced a la cual puede hallarse una norma de calificación, es uno de los fines de este trabajo.

Sin perjuicio de completar en el apartado B, una perspectiva de la situación doctrinal acerca de la naturaleza de los contratos podemos ver la progresiva extensión del ámbito del concepto desde 1958 a 1973.

En la pag. 115 de la Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero de 1958 (35), el concepto se definió con cierta reserva, decía:

"La Ley fiscal ha previsto, aparte de los procedimientos patentados -que ya se citan en el concepto "patentes"- los no patentados, para someterlos a tributación, con exacto criterio jurídico-fiscal, pues la inscripción en el Registro de la Propiedad industrial no es obligatoria para la existencia del derecho, por lo que tiene mero carácter declarativo y nunca constitutivo."

(35). López Berenguer: "Tributación de las rentas de explotación de patentes, marcas y demás procedimientos industriales."

Es preciso, en este punto, para dar su verdadero valor a las palabras propiedad industrial registrado y no registrada tener en cuenta nuestro - Derecho Positivo.

El Estatuto de la Propiedad Industrial, en su artº primero, indica - que la ley no crea esta propiedad y se limita a reconocerla. Sin embargo, el Tribunal Supremo, en sentencia de 23 de Marzo de 1945 ya declaró que - "la inscripción condiciona el derecho al uso exclusivo". Lo cual es bien significativo para comprender que la efectividad de un derecho no registrado, es puramente la de servir de base potencial a una inscripción, en tanto que un derecho igual o incompatible con esta pretendida propiedad - no se consolide.

En este sentido, el artº 14 del Estatuto dispone que el certificado de concesión del Registro constituye una presunción, "juris tantum" de propiedad. El dominio se consolida a los tres años de efectuado el Registro y de su explotación no interrumpida o de su quieta posesión con buena fe y justo título. Es decir que para consolidar se requiere posesión más registro. No define el Estatuto como se efectúa o sensibiliza la posesión quieta a que se remite, pero ello no es fundamental, pues sin inscripción no consolida derecho, y, si la inscripción se efectúa, será la persona - que se oponga quien haya de alegar y probar su mejor derecho.

Por ello, la "propiedad no registrada" es, prácticamente, una sola - expectativa que no adquiere verdadero vigor, ni fuerza frente a terceros, sino mediante la inscripción. En este sentido, el artº 32 del Estatuto, - establece que las transmisiones no producirán efecto respecto a terceros mientras no se acrediten en el Registro por documento fehaciente, en dicho documento debe constar haberse satisfecho el impuesto por transmisión de bienes.

No son propios del tema que nos ocupa, los problemas relativos a la reorganización del sistema de nuestro Registro de la Propiedad Industrial, la posibilidad de mayor protección a las invenciones nacionales para mejorar de nuestra balanza tecnológica, incluso la reforma del Estatuto para - un mayor uso del sistema de explotación obligatoria de las patentes. Este último tema ha sido estudiado muy detenidamente por Ramón Pella, en su - obra "Los contratos de licencia de explotación de patentes y los royalties". Bosch, 1972. El objeto de estos comentarios era centrar el sentido del - párrafo de López Berenguer antes transcrito.

Posteriormente (36), se ha realizado doctrinalmente una enumeración más completa: "Dentro de los contratos - traslativos del uso y disfrute se encuadra la figura jurídica de la "locatio conductio rerum" o arrendamiento de cosas.

Modalidades de tal arrendamiento son:

El de cosas corporales (cual es el caso del arrendamiento de bienes de equipo) y el de derechos o bienes inmateriales, entre los que se pueden incluir el:

- Arrendamiento de procedimientos de fabricación conservación o transformación de productos. Si dichos procedimientos industriales están inscritos en el Registro de la Propiedad Industrial surgen las "patentes".
- Arrendamiento de marcas o signos distintivos de la producción y del comercio.
- Arrendamiento del modus operandi o contrato del Know - How; el objeto lo constituye el "saber como llevar a cabo las operaciones en que tales procedimientos consisten"; es decir, las técnicas operativas.

Todos estos supuestos de asistencia técnica equivalen a la que pudiéramos denominar "manifestación objetiva" de la asistencia técnica; suponen la explotación de un capital, es decir, de un factor de producción poseído por una empresa determinada y que en su dimensión económica es susceptible de constituir el objeto de un negocio jurídico. En este sentido, la renta adquirida proviene de la utilización de un factor productivo, y la exacción que sobre el mismo recaiga gravará un incremento patrimonial por vía de renta, es decir, una "renta de posesión".

(36). José M^e de la Villa, trabajo ya citado.

Muy recientemente (37) en una disposición oficial - española el marco abarcado era el siguiente: "La transferencia de tecnología desde el extranjero, formalizada mediante contratos, convenios, y acuerdos documentados, cuya regulación es objeto del presente Decreto, podrá adoptar una o varias de las siguientes prestaciones:

A) Cesión de derechos de utilización de patentes - y demás modalidades de la propiedad industrial.

B) Transmisión de conocimientos no patentados, planos, cintas magnéticas y registradas, diagramas, especificaciones e instrucciones, y en general cesiones de conocimientos aplicables a la actividad productiva, acumulados y conservados bajo secreto y propiedad por las empresas - que los controlan.

C) Servicios de ingeniería, elaboración de estudios previos o anteproyectos, así como proyectos ejecutivos de tipo técnico, servicios de montaje, construcción y operación de plantas, entretenimiento y reparaciones de los - mismos.

D) Servicios de estudios, análisis, programación, - consulta y asesoramiento en gestión y en administración, - en cualquiera de sus aspectos.

E) Servicios de formación y capacitación de personal relacionados o no con las prestaciones anteriores.

F) Servicios de documentación e información técnica o económica.

G) Otras modalidades de asistencia técnica."

(37). Decreto de 24 de Septiembre de 1.973, sobre Transferencia de tecnología, artº 1.

B) Doctrina elaborada sobre los mismos.-

a) El Derecho Público adelanta al privado.- Mientras los primeros pasos de la fiscalidad se dieron tomando como soporte la tipología del Derecho Privado, el anclaje de éste en el tiempo y la necesidad de adaptación a la realidad han provocado el que la doctrina tributaria tenga muchas veces que tipificar y regular contratos (caso del Suministro en el Reglamento del I. de Derechos Reales y Transmisiones de Bienes) que no han sido regulados en el Derecho Privado positivo. Algo parecido ha ocurrido en relación con las modernas figuras del "leasing" y el "factoring" que reconoce y recoge el Reglamento del Impuesto General sobre el Tráfico de las empresas y lo propio puede suceder en los casos que vamos a examinar.

b) Simple arrendamiento de bienes.- En el caso de arrendamiento clásico de maquinaria y equipos, nos encontramos ante un contrato atípico, en cuanto no posee una regulación específica o detallada, pero nominado, incluso de "lege data". Su figura no presenta complicaciones ni entresijos. Se entrega un bien de uso duradero, para emplearlo, conservarlo y devolverlo a cambio de un precio periódico o renta.

c) Contrato de licencia.- Cuando el objeto arrendado es un bien inmaterial, la obligación de custodia y la de entrega adquieren caracteres especiales. Los contratos de cesión de uso de propiedad industrial registrada, no han sido estudiados especialmente. Sin embargo el concepto de tal propiedad está recogido en la Ley.

En España sirve a esta función el Estatuto de la Propiedad Industrial de 26 de Julio de 1929, cuyo artº 2º dice que pueden registrarse:

- a') Las patentes de invención, introducción y certificados de adición.
- b') Las marcas o signos distintivos de producción y de comercio.

- c') Los modelos de utilidad, los modelos y dibujos industriales y los artísticos.
- d') Los nombres comerciales y los rótulos de los establecimientos.
- e') Las películas cinematográficas.

Los artículos 45, 68, 73, 118, 182, 196 y 209 del mencionado Estatuto definen, respectivamente, los conceptos de patente - de invención, patente de introducción, certificado de adición, - modelos de utilidad, modelos y dibujos industriales y artísticos, nombres comerciales y rótulos de establecimientos.

Además, existe una incipiente doctrina sobre la cesión de uso de un tipo específico de propiedad inmaterial a través de - los estudios realizados sobre los contratos cinematográficos por el profesor Langle y otros mercantilistas de donde pueden extraerse directrices.

d) Contrato de leasing. - Ha sido estudiado exhaustivamente desde la publicación de la ley fiscal francesa sobre el tema ante la proliferación de entidades financieras especializadas - (38).

El leasing, americanización del arrendamiento con opción - de compra, tan practicado antes de la introducción del moderno - fenómeno en España en sectores como el de la maquinaria de obras públicas, no nos interesa más que en su fase de cesión de uso, - ya que, en el momento de la triple opción, si se opta por la deducción o por la adquisición las prestaciones pecuniarias posteriores dejan de ser cánones.

c) Know-How, "contrato llave en mano" e "informaciones no secretas". - Dada la importancia del Know-How, dedicamos a su - examen un apartado especial donde, al diferenciarlo de figuras - afines, trataremos de las otras dos antes mencionadas.

(38). La bibliografía sobre el tema se encuentra recogida en la obra de J.M. Martín Oviedo (E.D.F.º 1973). "El leasing ante el Derecho español".

Es muy interesante el artículo sobre el aspecto fiscal del leasing de J. Paramio "Crónica Tributaria" nº1, Pgn. 7 y ss. En él se plantea el tema de la distinción entre la parte del canon que retribuye la cesión de uso, y la que remunera la opción.

III. Especial estudio del contrato de Know-How.

A) Justificación.

Frente a las demás modalidades contractuales susceptibles de que la prestación pecuniaria se considere canon, la que vamos a examinar requiere a nuestro juicio, un más detenido estudio.

Esta mayor atención se justifica, en parte, por la novedad del concepto y la escasa bibliografía patria sobre el mismo (39). Pero dicha justificación se completa si tenemos en cuenta que en la prestación "in natura" del contrato de "Know-How" se encuentra el punto de separación entre la prestación de dar una cosa y la prestación de hacer o de verificar un servicio. De ahí que su estudio sea interesante para determinar el ámbito del concepto del canon.

B) Definición de Know-How.

La expresión "Know-How" empezó a utilizarse en el lenguaje de los industriales americanos en 1943 (40) y fue oficialmente admitida en el diccionario británico en 1953, es elipsis de "Know-How to do it" (41).

El término ha cobrado rápida y universal generalización pero su traducción difiere según los países y autores. Ashley propone "connaissances spéciales"; Van der Velde "betriebsliche erfahrungen" y Bonjour "Savoir faire technique".

(39). Por ejemplo en "Régimen Fiscal de los convenios de asistencia técnica". Carlos Benítez y Castelar. Madrid 1969. Se cita el Know-How, como una modalidad de asistencia técnica pero sin definir su concepto.

(40). Traducimos de Paul Demin.- "Le contrat de "Know-How", étude de sa nature juridique et du régime fiscal des redevances dans les pays du Marché Commun". Bibliothèque de l'école supérieure des sciences fiscales. Bruylant. Bruselas 1968.

(41). Hector Masnatta "Los contratos de transmisión de tecnología". Know-How y Asistencia Técnica. Astrea. Buenos Aires 1971.

Para Webster, Know-How significa "pericia técnica y habilidad práctica necesaria para ejecutar fácil y eficientemente una operación complicada".

La Asociación Internacional para la Protección de la Propiedad Industrial, en el informe de la comisión establecida para estudiar la protección legal del Know-How lo denomina "arte de fabricación secreto". (42)

Demin prefiere la expresión "procedimientos secretos". Pero como ha dicho Goffin : "Ninguna de estas definiciones cubre del todo el concepto de Know-How. Se pueden hacer fórmulas que se aproximen a ello, pero si, tras los intentos efectuados se sigue utilizando la terminología inglesa es porque ya es admitida y disipa desde luego, ciertos equívocos".

Asistencia técnica o colaboración técnica son términos que pueden comprender al Know-How, pero exceden de él.

Masnatta se aventura pese a todo a definir diciendo: "Conocimiento técnico, procedimiento, conjunto de informaciones necesarias para la reproducción industrial, que proceden de la experiencia en el proceso de producción y que su autor desea guardar en secreto, sea para su uso personal, sea para transferirlos confidencialmente a un tercero" Y atribuye a la OCDE (artº 12.2. del Modelo de 1963) la siguiente definición: "informaciones vinculadas a una experiencia adquirida en el dominio industrial, comercial o científico".

Consideramos más fundada, pese al indudable interés del esfuerzo de Masnatta, la posición de Goffin.

De otra parte dicha definición no añade ninguna idea a la de la Cámara de Comercio Internacional de París (43).

(42). Cuanto va a exponerse en este apartado III, se basa en los dos trabajos anteriormente citados y en "Cahiers de Droit International" Volumen XXXVI.

(43). "Conocimientos y experiencias técnicas o acumulación de dichos conocimientos y experiencias con carácter secreto, siendo los mismos, necesarios para realizar o poner en práctica ciertas técnicas que individualmente o en asociación, sirven a fines industriales."

En otras definiciones de informes del mismo organismo y de autores como Ladas y Ordemans vemos como se precisa más el ámbito de lo definido al hablarnos de "Know-How industrial"

Citamos por fin las de la Asociación Belga para Protección de la Propiedad Industrial: "El Know-How es el conjunto no divulgado de las informaciones técnicas, patentables o no, que son necesarias para la reproducción industrial en las mismas condiciones que el original, de un objeto o de un procedimiento; dichas informaciones proceden de la experiencia y completan aquello que un industrial no puede saber por el simple examen del producto y el mero conocimiento de la situación de la técnica del ramo".

Y la de R. Goffin en el Boletín de Fabrimetal: "Un conocimiento técnico, procedimiento o forma de operar, patentable o no, que su autor desea guardar en secreto y del que dispone de la facultad de servirse para una realización industrial".

C) Naturaleza Jurídica.

a) Objeto del Know-How.: De las anteriores definiciones deduce Demin lo siguiente:

- 1º. El Know-How es un elemento inmaterial, es un conocimiento.
- 2º. No se materializa en los documentos, dibujos o especificaciones que acompañan a la prestación con carácter de accesoriedad.
- 3º. El elemento inmaterial se cede para su uso, pero sin facultad de transmitirlo a un tercero. Sin embargo el cedente no está protegido más que por la vía contractual de la eventual violación del deber del secreto por parte del cesionario.

Debemos resaltar por ello que el Know-How es un bien de contenido económico-patrimonial, pero de carácter inmaterial, no suceptible de aprehensión física ni, por consiguiente de posesión ni de tradición real.

Pérez González y Alguer, anotando a Enmecerus, dicen que el derecho de autor tiene un doble carácter personal y patrimonial, atribuyéndole carácter predominantemente real al configurarlo como un derecho sobre bienes jurídicos inmateriales.

Nuestro Código Civil opta por calificarlo como un derecho de propiedad especial.

En cuanto a la Propiedad Industrial, su naturaleza no es muy distinta si bien no estamos ya en presencia del autor, sino del inventor. El inventor, dice Planiol, es peor tratado que el escritor o el artista, su monopolio de explotación dura menos tiempo. Ello se justifica, según Giménez Bayo y Rodríguez Arias (44) porque la propiedad intelectual tiene por fin comunicar ideas y sentimientos a nuestros semejantes sin otro propósito ulterior directo, mientras que la obra industrial tiene una finalidad práctica y transformadora de la materia.

Por todo ello vemos que el carácter de derecho real se predica de la propiedad industrial y de la intelectual, pero en ellas, la existencia de un Registro Público, es un factor decisivo para la protección "erga omnes" del derecho debidamente inscrito del titular.

En la "propiedad no registrada" existirá una titularidad del creador, pero la intransmisibilidad de los conocimientos habrá de tener siempre una protección obligacional más que real. En este sentido razonamos a continuación como no debe predicarse el carácter de propiedad en sentido jurídico al hablar del derecho del titular del Know-How, sobre el mismo.

Por ello es un principio discutible si el derecho que sobre el Know-How, tiene su titular es de naturaleza real o personal.

A efectos de centrar el tema es necesario traer a colación en este punto la doctrina iusprivatista sobre los bienes de

(44). La Propiedad intelectual. Pgn. 29.-

carácter inmaterial, sobre las creaciones del espíritu.

En primer lugar, y antes del reconocimiento de la propiedad intelectual e industrial, en Derecho Romano se distinguíón entre "res corporales" ("quae tangi possunt") y "res incorporales" ("qui consistunt in iure"). En esta visión se identificaban lo corporal con el objeto del derecho subjetivo y lo incorporal con la misma sustancia del derecho (45).

Las verdaderas cosas u objetos del derecho de carácter inmaterial son objeto de estudio más tarde. El reconocimiento de la propiedad intelectual es un fenómeno tardío (46). Desde el invento de la imprenta con su consecuencia de multiplicación de ejemplares se plantearon al legislador una serie de problemas nuevos. Las opiniones han sido muy dispares, desde la asimilación sin paliativos al derecho de propiedad, hasta la mantenida por García de Goyena, al discutirse en el Senado la que fue Ley de Propiedad Literaria de 10 de Junio de 1.847, según la cual, - siendo el dominio público el cauce adecuado para estas producciones, sólo cabía establecer una ficción legal para la protección de determinados intereses que demandaba la justicia.

La naturaleza del derecho de propiedad intelectual ha sido uno de esos campos en los que la ciencia jurídica se ha visto atraída a librar batallas. Las soluciones han oscilado entre encajar el derecho de propiedad intelectual en otro cualquiera de los tipos conocidos de derechos reales o personales, o llegar a la conclusión de que es un derecho de naturaleza especial (47).

(45). Demófilo De Buen. D^o Civil Común. Reus. Madrid 1922 -- pgn. 126

(46). Carlos Alvarez Romero "El Derecho de la Propiedad Intelectual". Universidad de Navarra. Estudios en honor del profesor Castán Tobeñas. 1969. Tomo V, pgn. 7

(47). José M^a Desantes "La relación contractual entre autor y editor". Universidad de Navarra. Instituto de Periodismo, pgn. 75

En algunos Ordenamientos (48) como el argentino (Código de Velez-Sarfield), se define el concepto de bien en sentido jurídico, (artº 2312 C.Civil) como "todo derecho con un valor de uso o de cambio". Y el civilista Spota - señala que son derechos patrimoniales los que recaen sobre objetos inmateriales valorables económicamente: el "In materialgüterrecht" de la doctrina alemana.

Nuestro Código Civil, más realista y pragmático, se limita a clasificar los bienes en muebles e inmuebles, definiéndolos como "todas las cosas que son o pueden ser objeto de apropiación" (artº 333). Y en el artº 348 no define a la propiedad sobre los bienes, sino sobre "una cosa". Igualmente en el artº 1095, al referirse a la "traditio" lo refiere también a "una cosa".

Es por ello, que en nuestro Ordenamiento, es difícil encajar al "Know-How" en cuanto no es objeto de registro o patente y no se materializa en una cosa u objeto en el campo de los derechos reales, ni reconocer unas facultades de dominio o posesión jurídicas sobre dicho Know-How.

Los conocimientos en que dicho bien consisten no pueden ser asistidos de esa facultad "erga omnes" de ese - "poder sobre algo frente a todos" que según la doctrina clásica civilística distingue a los derechos reales de los de crédito.

Ni la posesión, ni el registro, medios para conseguir la publicidad jurídica, para lograr esa facultad excluyente, acompañan ni protegen al Know-How y, por ello, - las consecuencias de una transmisión efectuada por el cesionario jugarán sí en el plano obligacional (indemnización por daños, rescisión, etc) pero no posibilitarán nunca una reivindicación efectiva de conocimientos para el cedente. (49)

(48). Masnatta, obra citada, pagn. 29.

(49). Sobre el valor de la posesión en materia de propiedad industrial, hacemos referencia a la página, 30 anterior.

En las páginas anteriores hemos ido matizando la calificación que el bien u objeto del derecho de carácter inmaterial, que la llamada Propiedad Industrial no registrada y el Know-how merecen en Teoría General del Derecho, y si la titularidad sobre tales bienes de contenido patrimonial pueden considerarse o no como derechos de naturaleza real.

Sin embargo, dada la importancia del tema, no debemos dejarlo, sin relacionar las ideas expuestas con la doctrina civilística más moderna. En este terreno, un exponente importante es la obra de Luis Díez-Picazo "Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial", publicada en 1970.

En la página 50, dice este autor que: "El objeto de las relaciones jurídico patrimoniales está constituido, según hemos dicho ya, por bienes que reciben o que son susceptibles de recibir una determinada valoración económica. Estos bienes pueden ser de la más diversa naturaleza y condición, con tal que sean susceptibles de proporcionar una utilidad o de satisfacer un interés de la persona.

Como posibles objetos de relaciones jurídicas patrimoniales pueden señalarse las siguientes:

1) Las cosas materiales, como por ejemplo una finca, una alhaja o un automóvil.

2) Las energías de la naturaleza (v.gr.: la corriente eléctrica).

3) Los bienes inmateriales o creaciones intelectuales del espíritu humano o del ingenio del hombre, como por ejemplo las obras literarias y artísticas, los inventos industriales, los signos distintivos de una empresa o de las mercaderías por ella producidas (marcas de fábrica, nombres comerciales, etc).

4) El comportamiento o la conducta de otra persona en cuanto que en sí misma considerada o en los resultados a que puede dar lugar, es susceptible de producir una utilidad a aquel en cuyo favor se preste".

En este sentido los conocimientos industriales no registrados serían cosa u objeto, en cuanto fuesen encuadrables en el apartado

3), pero no podrían merecer esta denominación si para transmitirse requiriesen un servicio, un "hacer". Creemos que es más correcto hablar de prestación que de objeto, puesto que la conducta humana no la entendemos como tal cosa u objeto.

En las páginas que siguen se ocupa el autor de la distinción entre derechos reales y de crédito. Tras una interesante exposición de las teorías clásicas e innovadoras sobre esta dualidad, llega Díez Picazo a la conclusión de que la distinción es insuficiente en la actualidad, - pues no se trata de círculos tangentes o separados, sino de círculos secantes con una zona común.

En su virtud, entiende que la distinción entre los derechos patrimoniales ha de ser al menos doble, una, formulada atendiendo a su eficacia (distinción procesal o basada en los mecanismos de defensa), - con arreglo a la cual es posible distinguir entre derechos "reales" o "no reales", permitiendo los primeros la acción frente a cualquiera; y otra, elaborada pensando en la función económica del derecho, con arreglo a la que pueden distinguirse "derechos de disfrute", que otorgan a su titular un poder directo e inmediato, y "derechos de obligación", que confieren el poder de dirigirse a otra persona y reclamar de ella un comportamiento (distinción material o basada en los mecanismos de ejercicio).

Esta doble clasificación puede darnos la posibilidad de reflejar más claramente la naturaleza jurídica del derecho que posee el titular del "Know-how".

En primer lugar, atendiendo a la función económica de su derecho pudiéramos pensar que encajaba en la categoría clásica del derecho real, ya que es un derecho "de disfrute", el titular del Know-how no tiene que esperar o solicitar ningún comportamiento ajeno para ejercitar sus facultades.

Pero si contemplamos su eficacia y sus mecanismos de defensa, como los conocimientos no registrados no gozan de una efectiva protección "erga omnes", no podemos calificar el derecho sobre el "Know-how" de real, sino que hemos de considerarlo como "no real".

Con estas consideraciones, nacidas al calor de la fina distinción de Díez-Picazo, creemos queda mejor relegada la naturaleza de este derecho subjetivo patrimonial.

- b) Definición del Contrato.: Demin lo hace diciendo que - es: "Un acuerdo en virtud del cual una persona, física o moral, se obliga para con la otra parte contratante, a hacerle gozar de los derechos que la primera posee - sobre ciertas fórmulas y procedimientos secretos durante un cierto tiempo y por un precio que la segunda se obliga a pagar".
- c) Tipología del contrato.: Partimos del hecho de que el contrato estudiado, aunque pueda designarse con la terminología ya acuñada internacionalmente, esto es, tenga nombre, es atípico.

Con Masnatta, y para España, podemos decir que - "lo decisivo para considerarlo así es la no existencia de un estatuto legal, del que carece en la actualidad en nuestro Ordenamiento".

Sin embargo, en la mayor parte de las ocasiones - la averiguación de la naturaleza de una figura tiene - como objeto la búsqueda del tipo contractual clásico - más semejante, para apoyar en éste el estatuto de la - nueva realidad surgida.

En este sentido pueden citarse las siguientes calificaciones:

UNA - EJECUCION DE OBRA (Contrato de Empresa). - N.D. Ashley en su ponencia del Congreso de la IFA en - Knocke (Bélgica) decía: "Las informaciones dadas pueden ser de naturaleza altamente jurídica, pero como - "servicio", y a efectos fiscales, pueden ser comparadas al trabajo de una empresa que se dedica a comunicar a su clientela, por un período dado, las noticias de prensa que aparezcan sobre un cierto tema".

De aquí deduce Demin que Ashley califica al contrato como de ejecución de obra, y desvirtúa dicha calificación con el rotundo argumento de que el cedente del Know-How no garantiza un resultado.

En nuestra opinión Ashley buscaba más bien la ca-

lificación económica de las rentas generadas (rentas de la empresa), que la del tipo contractual.

DOS - ARRENDAMIENTO DE BIENES.- Demin, con base en los derechos belga y francés entiende que el objeto del Know-How es la concesión de uso de un bien mobiliario y concluye que el contrato puede asimilarse a los de otorgamiento de licencia para el uso de patentes.

Masnatta, tomando literalmente el término concesión traducido del francés, se plantea la distinción entre contratos de cesión de uso de derecho privado (arrendamiento) y de derecho público (concesión administrativa). Hay que entender con él que el contrato es, en todo caso, de derecho privado.

Por entender que los derechos cedidos en el Know-How no tienen naturaleza real, no podemos compartir este criterio de calificación.

TRES - ARRENDAMIENTO DE SERVICIOS.- Dado que lo esencial de la prestación es un "facere", constituido por las explicaciones o trabajos del cedente para poner en antecedentes de sus conocimientos al cesionario, creemos que este es el tipo de contrato en que el Know-How consiste. Esta es la posición de Van der Velde.

D) Diferenciación de figuras afines.

- a) De la cesión definitiva de tecnología (Venta, en sentido económico, de los conocimientos).- Ya que en este caso el cedente sería el obligado por el deber de secreto y no utilización de los conocimientos y el cesionario en vez de dicho deber, tendría la facultad de que los conocimientos no se comunicasen a ninguna otra entidad.

- b) Del contrato de Licencia.- (50) La palabra "licencia" indica por sí sola que se confiere y tolera la utilización de un derecho, mientras que la cesión de procedimientos se caracteriza por un acto positivo. El contrato de Know-How tiene varias maneras de realización, según se adjunten o no documentos, se envíe personal a la empresa que lo recibe, o sean los empleados de esta última los que acudan a adquirir los conocimientos al local de la cedente, etc. Sin embargo queda claro que se trata en todo caso de la prestación de un servicio y no de la entrega de una cosa.
- c) Del Contrato de Asistencia Técnica.- Aquí las dificultades parten del concepto de este último contrato. Para Demin es un contrato de ejecución de obra, sin hacer mayor precisión ni distinción. Masnatta abunda en esta calificación, para el caso de que la asistencia reconozca un resultado.

Para nosotros no hay un tipo contractual para las prestaciones de asistencia técnica, sino varios. La asistencia técnica es un servicio en sentido económico, ya que es conocido desde la tripartición de Colín Clark que el arrendamiento de bienes se encuadra en el sector servicios (no en Industria, ni en Agricultura). Pero este servicio económico puede consistir en una cesión de uso de técnica registrada (licencia), en un servicio de información sobre procedimientos con obligación de secreto (Know-How) o incluso sin ella.

Por ello el concepto de asistencia técnica es mayor que el de Know-How y lo contiene, no pudiendo contemplarse como categorías independientes.

(50). Kurt van der Velde. "Régime fiscal applicable aux droits de licence et aux droits de cession de Know-How en la République fédérale d'Allemagne". Fiscalité du Marché Commun. 1965 - Pgn. 348.

Sin embargo, antes de concluir este apartado conviene hacer hincapié en la figura de los servicios de informaciones industriales o comerciales sin cláusula de secreto, o "informaciones no secretas". En estos casos, aunque, podría alegarse una similitud con lo que hemos llamado "cesión definitiva de tecnología", existe una diferencia clara, la ausencia del deber de secreto por parte del cedente.

Estos supuestos son cada vez más frecuentes por la utilidad en ciertos sectores o países de procedimientos que, aún desconocidos en los mismos, no tienen la suficiente escasez o rareza en el mercado internacional para justificar el secreto.

- d) Del contrato "llave en mano".- Se conoce con esta denominación el acuerdo por el que una persona se obliga a poner en manos de otra una planta de producción completa, detallando sus características cuantitativas y cualitativas de producción, puesta en marcha y suceptible de inmediata explotación a cambio de un precio previamente convenido.

Se trata de un típico contrato de ejecución de obra, si bien la operación económica implica, en el ámbito internacional en que suele producirse, una serie de subcontratos del ejecutor principal con contratistas o suministradores del país de la instalación.

Una parte de las prestaciones de este contrato suele consistir en los "Know-How's" precisos. Quizá en estos casos es cuando el contrato de Know-How ha incitado a algunos a su calificación como ejecución de obra, cuando, en realidad, el contrato que garantiza el resultado es el total de ejecución de obra, y no la prestación del Know-How.

El Know-How sería pues una de las prestaciones del contrato, que más que atípico o mixto habría que califi-

car como complejo. Queremos decir que las prestaciones, aunque se pacten en un sólo documento, no se suelen confundir - ni constituir un todo unitario. Recordamos aquí la frase - del Profesor Dualde, cuando decía: "una multitud de cien - hombres y noventa y nueve mujeres, no es una multitud de hombres".

En el contrato "llave en mano" suele separarse el precio de la obra y el de los conocimientos técnicos. Esta distinción puede tener indudable sentido, no sólo desde el punto de vista de la calificación contractual, sino desde el de la calificación económica y fiscal de las rentas generadas.

E) Modelos de Contratos de Know-How.

Para ilustrar gráficamente el contenido normal de este contrato transcribimos como Anexo nº 1 dos modelos, extraídos - del libro de Masnatta, ya citado, (ver págs. que siguen a la 59).

De la observación de estos modelos que contienen la expresión actual del procedimiento para ceder tecnología de los - dos grandes centros exportadores mundiales (CEE y USA), resultan una serie de características, las más, que son comunes a los dos sistemas y, otras diferentes.

Distintos son, por ejemplo en lo que se refieren a los - compromisos del prestador del Know-How, que en el modelo europeo se vincula a mantener la exclusiva de esta prestación en un área, si bien a cambio de que las ventas de la entidad receptora o concesionaria se limiten a un área previamente determinada. Esta - vinculación no la realiza el prestador americano.

Sin embargo este último no limita la utilización posterior al plazo contractual por el receptor, de los conocimientos adquiridos, con evidente sentido pragmático, mientras que el prestador europeo no concede derecho a la utilización, cumplido el - término del contrato.

Los dos modelos están conformes en las obligaciones informativas del prestador, tanto de los conocimientos que posee al - acordarse el contrato, como de los adelantos conseguidos durante

su vigencia, y con el deber de secreto que corresponde al receptor, al que se prohíbe expresamente patentar cualquiera de los conocimientos recibidos.

Es de observar en el modelo americano una mayor preocupación por la posible falencia del receptor y por buscar la sumisión a las Leyes y Tribunales del país del prestador.

No dejaríamos expuesta con claridad una postura conclusiva sobre el significado jurídico de la propiedad inmaterial registrada, la no registrada y el Know-How, si no hiciésemos, antes de pasar a otra materia las siguientes consideraciones:

- La propiedad industrial registrada, puede ser discutida, en cuanto a si participa de las características comunes del dominio, o se trata de una propiedad especial. Igualmente puede someterse a debate el grado de validez o efectividad sin registro de los descubrimientos industriales. Pero lo no discutible es que, su titular según el Registro, es el único que goza de protección real para su derecho, una vez consolidado.

- La llamada "propiedad industrial no registrada" se asemeja a la anterior en cuanto al objeto, a los conocimientos no registrados, pero la ausencia de inscripción la priva de protección real por lo que puede no diferenciarse del "Know-How" por sus mecanismos de defensa jurídica, aunque haya nacido de una investigación, y no de la observación de un proceso productivo.

- El "Know-How", carece también de protección jurídico real y sólo está defendido por la obligación de secreto asumida por el receptor en el contrato de cesión. (51')

(51'). Sobre la naturaleza de la Propiedad Industrial en nuestro Derecho Positivo pueden consultarse: "Propiedad Industrial", por C. Ballesteros - Sierra. Madrid 1960. "La propiedad industrial" por B. Sánchez Pérez.- Rev. D. Notarial 1955, y "Apuntes para la construcción de un Derecho - Registral de la Propiedad Industrial", por P.L. Serrera Contreras. Anuario de Derecho Civil, 1967.

3º. CALIFICACION DE LAS RENTAS ORIGINADAS POR TALES CONTRATOS.

I. Los tipos de renta en Teoría Económica y Fiscal.— Raymond Barre (52), en el estudio de la teoría de la producción, — dá el nombre de factores al capital y al trabajo, tratando a continuación de la empresa como unidad de producción. En la teoría de la distribución distingue las rentas del trabajo y del capital y el beneficio de la empresa.

Richard G. Lipsey (53) considera como inputs de la producción a la tierra, el capital y el trabajo, y el beneficio de la empresa como su motivación. Lógicamente distingue, en la distribución, las rentas de los factores y — el beneficio de la empresa.

En fin, Samuelson (54), Crew (55), y toda la doctrina económica clásica y moderna distingue estos tipos de — rentas.

En el plano fiscal y en los impuestos sobre las rentas (directos) la distinción entre los diversos impuestos "de producto" o "cedulares" se ha basado fundamentalmente en dicha distinción.

Entre nosotros los impuestos que han sido llamados "a cuenta" desde la Reforma de 1964, tienen por objeto los rendimientos de diversos elementos productivos (capital in mobiliario y mobiliario, trabajo y empresas u otro tipo de unidades productoras), si bien tampoco puede establecerse una total identidad entre la renta de un factor de la producción determinado y el ámbito del impuesto en todos los casos.

El tema que en nuestro estudio interesa es la calificación económica que, dentro de ese cuadro, haya de otorgarse a los cánones.

(52). "Economía Política", Traducción española.

(53). "Introducción a la Economía Positiva". Ed. Vicens Vives. Trad. Española 1967.

(54). "Curso de Economía Moderna". Trad. Española, Aguilar 1950.

(55). "Economía". Versión Castellana, Barcelona 1934.

II. CALIFICACION ECONOMICA DE LOS CANONES.

A) Distinción.

Como hemos visto a lo largo del apartado "2º" de este capítulo, los contratos cuya contraprestación pecuniaria constituyen los cánones, aunque en origen eran sólo los de cesión de uso de bienes materiales o inmateriales, han ampliado, por las nuevas fórmulas de adquisición de la técnica, su campo de actuación, hasta incluir un grupo importante de figuras de contratos de arrendamiento o prestación de servicios

Como los factores productivos que integran las prestaciones de estos dos grandes tipos contractuales ("cesión de uso de bienes" y "arrendamiento de servicios") no son idénticos, conviene examinar por separado igualmente las rentas que cada uno de estas categorías de contratos generan.

B) Cesión de uso de bienes.

Dado que los bienes, materiales o inmateriales, constituyen manifestaciones del capital como factor productivo, no existe ningún atisbo de duda doctrinal para calificar los cánones, que son : retribución en esta especie de contratos, como rentas puras del capital.

C) Arrendamiento de servicios.

Sin embargo, en estos supuestos, al intervenir en todo o parte prestaciones "de hacer", existe una indudable participación en sentido físico o directo del factor trabajo, por lo que es más difícil, en una primera aproximación, pronunciarse sobre si estas rentas deben calificarse como "del capital", "del trabajo", o incluso como "beneficio de la empresa".

No faltan autores que apoyan decididamente esta última opción (56) con términos enérgicos como los que transcribimos a continuación:

"Rendimientos de la propiedad intelectual, industrial, asistencia técnica y del arrendamiento de capital mobiliario físico o real (cosas, bienes y negocios). En esta clase de rentas nos fijaremos en las procedentes de los contratos de "asistencia técnica". En realidad dichos rendimientos son rentas mixtas o empresariales de quienes prestan tal asistencia técnica o servicio. Normalmente, las empresas que prestan asistencia técnica son productoras de bienes de equipo o propietarias de patentes industriales que al mismo tiempo que venden sus bienes de inversión (o los arriendan) se comprometen a una "asistencia técnica" durante el período de instalación y puesta en marcha del proceso de producción, además de un tiempo de aprendizaje "a priori" o "a posteriori" de dicha instalación. Entendemos que sólo existe o surge una verdadera renta del capital, cuando dichos bienes de capital son arrendados o se cede el uso de patentes, cuyas contraprestaciones están incluidas dentro de las rentas del arrendamiento de capital mobiliario físico (cosas o bienes) o de la propiedad industrial (patentes) respectivamente. En los demás casos no vemos por ningún lado la renta del capital. ¿Qué capital?. Lo que sí existe es la prestación de un servicio económico y su remuneración es una renta mixta o empresarial como cualquier otra que proceda del concurso capital-trabajo".

Aunque existen indudables bases lógicas en la exposición citada, creemos que no es posible, tal como se razona, llegar a conclusiones tajantes.

Entre las posturas radicales sobre la calificación de una renta como del trabajo o del capital existen extremismos rechazables. Así, en un deseo de considerar que toda renta procede del trabajo, cabe argumentar que incluso en los dividendos e intereses hace falta una cierta atención para la administración de los títulos, o la percepción de las rentas. Esta tesis no puede admitirse pues dicha administración no puede tener virtualidad para desnaturalizar la calificación económica del rendimiento.

Situándose en el otro extremo cabe pensar que toda renta es fruto de un capital, incluyendo en dicho término el denominado "capital

humano". Sin embargo no constituiría tal extremismo y tendría mayor valor el razonamiento de que, aunque los conocimientos técnicos se transmitan por una prestación de hacer, en realidad constituyen un capital. El factor productivo en cuanto a la esencia de su valor, no se encierra en el acto concreto por el que se transmiten los conocimientos, sino en su adquisición que se ha realizado por un coste-precio (compra) o por un coste-investigación.

Frente a este argumento, surgiría el de que, lo propio ocurre con conocimientos adquiridos fuera del dominio empresarial (profesiones liberales independientes), y no por ello se considera a dichas rentas como del capital. Sin perjuicio de que las rentas de estas actividades de los profesionales no sean tampoco puras del trabajo, sino de una unidad productiva autónoma organizada.

El examen desde este ángulo puramente macroeconómico no parece conducirnos a una conclusión.

En el campo microeconómico, en el estudio contable de la empresa, se ha solido distinguir como subdivisión de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias entre la de "resultados de la explotación" y "resultados extraordinarios". Estos últimos se incluyen entre los que, en el argot fiscal suelen conocerse como "atípicos".

El Plan de Contabilidad (57) distingue en el grupo 8º entre la "Cuenta de Explotación" (Subgrupo 80), la de "Resultados extraordinarios" (Subgrupo 82) y "Resultados de la Cartera de Valores" (Subgrupo 83).

Vemos pues que en las modernas versiones contables otras ganancias puras del capital (las de valores) se separan de las rentas normales o típicas de las empresas tipo. Sin que sea óbice para ello el que puedan existir sociedades cuyo objeto exclusivo sea la detentación de una cartera de valores ("sociedades de cartera", bien sin dominio - inversión mobiliaria - o con él - "holding"-).

Sin embargo, en el mismo Plan Contable, los ingresos por cánones se integran en el Grupo 7 (Ingresos por operaciones de tráfico), Subgrupo 73 "Ingresos accesorios de la explotación". Cuenta

(57). Decreto de 25 de Febrero de 1973.

731 "Propiedad industrial cedida en explotación, y las rentas de títulos valores en el Subgrupo 74. "Ingresos Financieros". Sin embargo no existe para las ganancias del capital tecnológico, como para las de aquél que está representado por títulos valores, una cuenta específica de resultados.

En este terreno, ello implicaría crear otra cuenta del grupo 8 con la mención, "cuenta de resultados de tecnología" u otra análoga que reflejase gráficamente la especialidad de la actividad.

No obstante partiendo del concepto relativamente estricto de propiedad industrial propiamente dicha, susceptible de venta o enajenación plena con otorgamiento de protección jurídico-real para el adquirente, quizá esta hipotéticamente viable nueva cuenta no tuviese excesiva aplicación.

+ + - - - - -

De cuanto llevamos dicho podemos deducir que los "cánones-servicios" son difíciles de encasillar en las rentas del capital, - aunque los gastos de investigación o el coste de adquisición de los conocimientos que se prestan se hayan "capitalizado" o formen parte del activo de una entidad. Tampoco su carácter empresarial o mixto puede predicarse sin discusión. (57')

Por ello, creemos que la teoría económica no resuelve el problema de calificación al legislador fiscal. Con independencia de esta apreciación ha de tenerse en cuenta que, a veces, para prevenir la evasión o evitar la falta de equidad en la atribución internacional de los impuestos, la técnica fiscal ha de apartarse de la calificación atribuida a los elementos en teoría económica, aún cuando ella sea clara.

El razonamiento fiscal ha de reservarse dado nuestro Plan para capítulos posteriores.

1). Sobre la fluidez del concepto económico y fiscal de la renta es muy significativa la obra "El Concepto de rédito en la doctrina y en el Derecho - Tributario". Editado por De Palma en Buenos Aires (1967) y de la que es autor Horacio García Belsunce. Estudia el autor el concepto general de renta en la doctrina económica desde Smith y Ricardo hasta Newman, Fisher y Papi y en la doctrina fiscal desde Seligman y Haig hasta Valdés Costa, - Vanoni y Giuliani Fonrouge.

4º. CUANTIFICACION DE LAS RENTAS. PROCEDIMIENTOS.

Los cánones constituyen un pago, un importe, una cantidad. Su cuantía constituye un ingreso bruto para su perceptor. Con independencia de todo juicio de valor sobre si las normas fiscales han de tomar como base para aplicar los tipos tributarios importes brutos o netos, vamos a transcribir para terminar este capítulo, algunos métodos para determinar esas cuantías (58).

I. "CONTABILIZACION DE LOS BENEFICIOS OBTENIDOS POR CESION DE KNOW-HOW.-"

"En general se utilizan dos métodos para determinar el beneficio o la pérdida de las licencias o patentes y Know-How. En el método nº 1, se analizan los costes de desarrollo de informaciones técnicas y se cargan a una cuenta de capital. Los ingresos brutos obtenidos de la venta o de la concesión de una licencia para uso de la información obtenida se reducen mediante una amortización conveniente de la cuenta de activo creada de esta manera, y el beneficio neto resultante, o la pérdida, se contabiliza en la declaración sobre los beneficios de la empresa."

"El balance de la empresa deberá mostrar el valor capitalizado de tal propiedad industrial en el haber. Veamos un ejemplo. Se parte de que los conocimientos han sido desarrollados durante el año cero a un coste de 20 unidades monetarias y, que se han concedido por un período de diez años (años 1-10) por tres unidades monetarias/año. Aplicando el método de contabilidad nº 1, el coste de 20 unidades en el año cero no reduce los ingresos netos de ese año, pero aparece como un coste amortizado durante el período siguiente de 10 años al tipo

(58). Walter Beaman, Obra citada. Este autor, como la mayoría de la doctrina norteamericana, parte de la idea de gravar sólo el rendimiento neto. Su argumentación pretende demostrar la falta de justificación del gravamen en el país de utilización del Know-How, para lo cual trata de asimilarlo a la venta, como veremos en el capítulo 4.

(El original está en inglés, por lo que los párrafos entrecomillas son la traducción al español).

de 2 unidades/año. Los ingresos netos obtenidos de la concesión de la licencia de 3 unidades/año son así una unidad/año.

METODO 1

Año	<u>0</u>	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>5</u>	<u>6</u>	<u>7</u>	<u>8</u>	<u>9</u>	<u>10</u>	<u>Totales</u>
Ingresos brutos	-	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	30
Menos gastos	-	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	20
Renta neta antes de los impuestos.	-	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	10

"El segundo método contable, más conservador, para la concesión de licencias o Know-Hows contempla el coste del desarrollo de los conocimientos como un gasto que va a resultar en el ejercicio de su producción. Hay sobre todo dos razones para seguir este procedimiento: Primero, como hemos mencionado arriba, la mayor parte de los costes para desarrollar una propiedad industrial que se presta mediante la concesión de una licencia se producen en las fábricas más que en los laboratorios de investigación; como consecuencia, es virtualmente imposible separar estos costes de otros gastos corrientes de la fabricación, aunque con un esfuerzo podría hacerse.

Segundo, es prudente reconocer la inseguridad de obtener sumas importantes de la concesión de licencias para Know-How y patentes. La contabilidad de corte conservador favorece este método que refleja una postura pesimista respecto de la posible obtención de ingresos de licencias, exceptuando esos casos raros en que la innovación es de tal naturaleza que sin duda habrá una demanda masiva e inmediata para su empleo. Al aplicar el segundo método, se cargan los costes identificables del desarrollo en los gastos y se mezclan los costes no identificables de desarrollo con otras clases de gastos o consumos, con la consecuencia de que en los libros de la empresa no se produce la capitalización del gasto. Esta contabilización — arrojará una disminución corriente de los beneficios —

tos a causa de estos costes, y los ingresos obtenidos de los cánones pagados por la concesión no se nivelan mediante dotaciones a un fondo de amortización. Como consecuencia, los ingresos anuales por licencias parecen ser más elevados que en caso del método 1, arriba mencionado. El balance de la empresa no capitaliza los costes de desarrollo presentándolos como un haber." Sigue un ejemplo:

"Bajo el método 2, las 20 unidades se cargan en resultados en el año cero, creando una disminución de 20 unidades de los ingresos netos para ese año. Durante el período de 10 años de la concesión de licencia, las 3 unidades/año de ingresos obtenidos de cánones no se disminuyen con carga alguna para dotar amortización, ello trae como consecuencia que los ingresos netos anuales de la concesión de licencia parecen ser 3 unidades monetarias; en otras palabras, los ingresos brutos parecen ser los ingresos netos."

METODO 2

Año	<u>0</u>	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>5</u>	<u>6</u>	<u>7</u>	<u>8</u>	<u>9</u>	<u>10</u>	<u>Totales</u>
Ingresos brutos	-	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	30
Menos gastos	20	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	20
Ingresos netos antes de los Impuestos.	(20)	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	10

"Las leyes tributarias de la mayoría de las naciones industrializadas del mundo permiten a los contribuyentes computar los ingresos netos imponible aplicando uno de los dos métodos de contabilidad. Se puede suponer que las empresas que desean posponer la imposición sobre los ingresos netos elegirán el segundo método para fines impositivos, mientras que otras empresas, que prefieren pagar los impuestos sobre los ingresos netos ahora y no en el futuro, elegirán el primer método. En algunos casos, es posible aplicar el método 1

para computar los ingresos contables netos y el método 2 para computar los ingresos netos imponible.

II. "LAS CONSECUENCIAS CONTABLES Y TRIBUTARIAS DEL METODO EMPLEADO."

"La información extranjera sobre las prácticas contables es cada vez mejor. En los países desarrollados la acción de la dirección de una empresa se deja influir mucho por el efecto del sistema contable sobre los ingresos netos declarados y de éstos en los impuestos que hay que pagar. Mientras haya empresas dirigidas por gerencias no sofisticadas, la tendencia va hacia un análisis más detallado y preciso de todos los ingresos que producen los elementos de una empresa, para determinar si cualquier actividad debería ser continuada, parada, modificada, o transformada. El efecto fiscal sobre los ingresos netos obtenidos de la concesión de licencia es un factor importante para el control del beneficio, y puede emplearse para decidir si la dirección debería instar la concesión de la licencia, desaconsejarlo, o prohibirlo, utilizando otros métodos para obtener ingresos de la información poseída."

"En el caso de que la concesión de la licencia o su ministro de información produjese los ingresos mencionados en los ejemplos citados (métodos 1 y 2), los impuestos sobre los beneficios de la concesión de una licencia en el mismo país, deberían ser como siguen, partiendo de un tipo impositivo sobre los ingresos netos de aproximadamente el 50%."

"Según el método 1, el efecto fiscal sería de cuota cero para el año cero, y 0,5 unidades para cada año del período de 10 años, haciendo un total de 5 unidades monetarias, y dejando unos ingresos netos después de pagar los impuestos de 5 unidades."

"Según el método 2, los gastos deducibles en el año cero, crean un beneficio impositivo de 10 unidades, (por reducción de beneficio o por pérdida compensable). Los impuestos

anuales para los 10 años siguientes suman un total de 15 unidades. Esta suma debe disminuirse por los beneficios de impuestos de 10 unidades del año cero, haciendo que los impuestos netos sean 5 unidades y los ingresos netos después del pago de los impuestos 5 unidades. Así ambos métodos tienen al fin los mismos impuestos netos, aunque el método 2 establece un aplazamiento mayor para pagar los impuestos que el método 1."

Consideramos de utilidad reflejar literalmente al trabajo de Braman. De una parte porque refleja de forma clara la imputación de costes y rendimientos relativos a la adquisición y cesión de conocimientos, válida para los que constituyen verdadera propiedad industrial, como para el "Know-How"; lo que nos muestra que la distinción entre ambas formas de conocimientos es más jurídica que económica o contable. Y de otra porque nos sirve de base imprescindible para seguir la argumentación del mismo autor a favor de la tributación exclusiva de los cánones en el país del domicilio del cedente de la tecnología. Esta argumentación, aunque algo sofisticada, como veremos en el Capítulo Cuatro, es altamente representativa de la postura de los países desarrollados en este tema de atribución de impuestos sobre los rendimientos del capital tecnológico.

Acabaremos este capítulo describiendo someramente las peculiaridades que nuestro Plan General de Contabilidad prevé para la contabilización de los gastos de investigación, en relación con el Plan Francés, recogiendo estas ideas de una reciente intervención sobre los aspectos jurídicos del Plan General de Contabilidad para la empresa española.

"Dentro de los problemas de periodificación, tiene especial actualidad por su importancia creciente, el tratamiento contable de los Gastos de Investigación. Los trabajos de investigación suelen prolongarse en un período plurianual, y su realización está matizada siempre por un factor

de incertidumbre, al no conocerse por anticipado si el resultado será positivo total o parcialmente, en cuyo caso la empresa habrá obtenido un activo real a cambio de los costes realizados, o estos habrán de darse como pérdidas por ser el resultado negativo. En el Plan francés se imputan los gastos en el ejercicio en que se realizan, quedando sin influencia en resultados la terminación del estudio en caso negativo, y produciéndose una especie de ganancia de capital en el ejercicio de terminación si el resultado es positivo. Nuestro Plan, va acumulando los gastos como activo en los ejercicios sucesivos sin imputación a resultados, en el ejercicio de terminación se iniciará la amortización del coste, con arreglo al criterio seguido por la empresa. Parece evidente que, al menos en el caso de resultado positivo, la solución española se ajusta más al principio de continuidad, si bien, es discutible la legalidad de la consideración de este gasto amortizable, distinto del de constitución de la entidad, mientras dure la redacción vigente de la Ley de Sociedades Anónimas." (59')

(59) Véase en este sentido el reciente artículo de Joaquín Soto Guinda "Gastos de primer establecimiento. Régimen impositivo" Crónica Tributaria. nº 6 Pgn. 49.-

C A P I T U L O T R E S

C A P I T U L O T R E S

SU REGIMEN FISCAL EN DIVERSOS PAISES

1º. CONSIDERACIONES INICIALES.

I. Imposición directa e indirecta.— La fiscalidad en el campo de los impuestos sobre la renta es el objeto fundamental de este trabajo. No obstante, comoquiera que el canon es el pago de una prestación, el carácter discutible de prestación pura de capital o prestación empresarial que en teoría económica posee, según vimos en el Capítulo anterior, hace que, en muchas legislaciones se grave por la Imposición Indirecta en concepto de Impuesto sobre las Ventas.

Por ello, dicho campo de imposición será objeto de un anexo en los Capítulos dedicados a las legislaciones positivas, al referirnos a algunas de ellas.

II. La imposición directa en la fuente.— En la relación jurídico-tributaria internacional nacida de la existencia de una renta (el canon) que se paga por un residente de un país (fuente de la renta), en el que ha sido utilizada la técnica, a un residente de otro país que la ha facilitado, nos encontramos ante dos Impuestos en principio aplicables. El del país de la -- fuente con base en el criterio de territorialidad y el del -- país de la residencia internacional, fundándose en el principio de personalidad.

En las legislaciones actuales el país de la fuente suele aplicar un impuesto de alícuota inferior a su Impuesto sobre Sociedades y recaudarlo por retención. Esto es, el pagador del canon, descuenta el impuesto al satisfacerlo y lo ingresa en el

Tesoro de su país. Generalmente el tipo tributario suele — aplicarse sobre la cantidad bruta abonada.

No obstante, cuando el canon es percibido por un establecimiento permanente del prestador de la técnica y beneficiario del pago, en virtud de lo que se llama en fiscalidad internacional "fuerza atractiva del establecimiento", la retención en la fuente no suele operar, y el canon se integra como ingreso en la contabilidad separada que ha de llevar ese establecimiento "como si fuese una empresa independiente". Será el beneficio obtenido por dicho establecimiento, en su caso el que deberá tributar por Impuesto de Sociedades.

III. La Imposición directa en el domicilio.— Si la renta que el canon significa vuelve a gravarse en el país del domicilio — del perceptor en concepto de Impuesto de Sociedades, se produciría doble imposición.

Para evitarla caben varios métodos:

A) Exención.

Las rentas procedentes del extranjero no se computan fiscalmente al liquidar el Impuesto de Sociedades. Este régimen es poco frecuente y sólo se encuentra con mayor asiduidad en preceptos de tratados bilaterales para evitar la doble imposición. (60)

B) Exención con progresividad.

Se opera como en el caso anterior, pero para determinar el tipo tributario aplicable, sí se toma en cuenta la renta procedente del extranjero. Esta fórmula es — también típica de los modelos de convenios, pero es únicamente aplicable para el caso de que el beneficiario — de la renta sea persona física, salvo en los países de Impuesto de Sociedades con tipo progresivo.

(60). Artº 23.A. del Modelo OCDE (Doble Imposición Internacional, I.E. Fiscales, pgn. 93).

Su estudio es de mayor complejidad y su importancia práctica no tan considerable como el caso de sociedades al que nos circunscribiremos fundamentalmente en el apartado 3º y siguientes de este Capítulo. (61')

C) Imputación o Crédito de Impuesto.

Se deduce del Impuesto de Sociedades el impuesto extranjero. Normalmente se opera "cuota a cuota", esto es, de la cuota que procedería ingresar en concepto de Impuesto sobre la Renta de Sociedades, se deduce la cuota del impuesto retenido en el país de la fuente.

Sin embargo también podría, en teoría operarse "base a base", deduciendo de la base del Impuesto sobre la Renta de Sociedades, la computada en el impuesto satisfecho en el extranjero.

Un sistema, también rara vez empleado, es el denominado "tax sparing" o "matching credit", en cuya virtud se respetan los incentivos fiscales del país de la fuente, deduciendo no sólo la cuota efectivamente pagada en el extranjero, sino la que se hubiese de pagar si no existiera una desgravación para el impuesto exigible a la renta en cuestión.

IV. Esquema de la exposición que sigue.— Expondremos las normas unilaterales de los países que pueden considerarse de mayor importancia. Las modificaciones de este régimen por la red de Convenios bilaterales se incorporarán en algunos casos.

En cada país se distinguen dos grandes apartados: FUENTE (cánones que proceden de tal Estado) y, DOMICILIO (cánones que se reciben por residentes de dicho Estado).

A causa de la información disponible y para no propiciar la complejidad de la exposición, se contempla fundamentalmente la modalidad más frecuente, esto es, que el pagador y el perceptor del canon sean personas jurídicas.

(.61). Dada la fluidez y complejidad del tema de nuestro estudio, tanto en este Capítulo como en el siguiente, hemos limitado nuestro marco a la obtención de rentas por Personas Jurídicas, para poder conseguir el objetivo perseguido en este trabajo.

2º. FRANCIA. (62).

- I. La Imposición directa en la fuente.— El concepto de canon en el sentido de la legislación fiscal francesa es bastante restringido.

Para Robert Plaisant dicho concepto se refiere a la cesión de uso de patentes, o invenciones no patentadas ("inventions non brevetées"), marcas de fábrica, dibujos y modelos.

La invención no patentada, corresponde más o menos — exactamente, según él, a la expresión Know-how, y añade que, — en derecho francés, estas invenciones sólo son protegidas parcialmente por la acción penal fundada en la violación del secreto de fabricación, y de manera limitada por la acción contra la concurrencia desleal.

La tributación de los cánones varía según que el perceptor tenga o no establecimiento permanente en Francia y sean o no atribuibles al mismo los mencionados cánones.

En el caso de que los cánones sean atribuibles al establecimiento no hay retención de impuesto, sino que tales ingresos se tienen en cuenta para determinar la renta del establecimiento que habrá de tributar por Impuesto de Sociedades.

En los restantes casos los royalties están sujetos a — una "retenue á la source" del 24% sobre el 80%, equivalente — al 19,2% sobre el importe bruto.

Entre las modificaciones introducidas en este sistema general por Convenios bilaterales para evitar la doble imposición destacan las siguientes modalidades:

UNA — No existe retención en la fuente, salvo que el perceptor sea sociedad matriz (más del 50%) del

(62). The Taxation of patent royalties in Europe. International Bureau of Fiscal Documentation. Suplementos 25 y 27 (Mayo de 1972, y Febrero de 1973). Cahiers de Droit Fiscal International, 1958. Rapport — français, Mr. Robert Plaisant, pgn. 145.
También: Burmeque, E.M. "Guide pratique de l'impôt" Paris 1970.
Y, Lefebvre, Francis "Memento pratique du contribuable", 1971

pagador, en cuyo caso la retención es del 10% efectivo: caso de Austria.

DOS -- No existe retención en la fuente: Bélgica, Dinamarca, Finlandia, República Federal de Alemania, Italia, Luxemburgo, Países Bajos, Noruega, Suecia y Reino Unido.

TRES - Retención del 5% efectivo: Estados Unidos, Suiza, España y Portugal.

CUATRO - Sigue el sistema general: Canadá.

II. Imposición directa en el Domicilio.— Las sociedades residentes de Francia están sujetas al "impôt sur les sociétés", — con carácter general, sólo por las rentas obtenidas en Francia. Las rentas de fuente extranjera están exentas de impuesto en Francia si son obtenidas por un establecimiento — permanente, por excepción los royalties de fuente extranjera se incluyen en la base del Impuesto francés, aunque la retención de impuesto efectuada en el extranjero se deduce de la citada base, es gasto deducible.

Sin embargo, la sociedad francesa puede optar porque se someta a impuesto su renta mundial, y en este caso, los royalties se incluyen en la base por su importe total siendo deducible la cuota impositiva retenida en el extranjero de la del Impuesto de Sociedades francés.

III. ANEXO. Imposición Indirecta.— La versatilidad de estos conceptos de ~~cesiones~~ de tecnología hace que, a veces, en un país el concepto gravable sea definido de forma diferente por dos órganos de la misma Administración Fiscal. (63)

(63). Tal es el caso que nos expone Demin (pag. 31) ocurrido en Bélgica — antes de la reforma, ya que el artº 76 del Código de Impuestos asimilados al de Timbre y el 11 del Código de los Impuestos sobre la Renta contenían sendas definiciones que originaban interpretaciones divergentes de la Administración de Registro, por una parte y de la de Contribuciones, por otra.

En todo caso el canon, como contraprestación de un arrendamiento de bienes o de servicios es susceptible de imposición indirecta.

Así ocurre en Francia donde los royalties han de soportar la TVA calculada al 20% del precio total sin TVA -- (16,6% sobre el precio incluido el impuesto). Este tipo es el conocido como "normal" o medio de dicha exacción.

Este impuesto se aplica en los cánones pagados a residentes del extranjero ya que si la sociedad francesa es la perceptora rige el Decreto de 31 de julio de 1.967 que dispone: "las cesiones y concesiones de patentes, marcas de fábrica, procedimientos o fórmulas de fabricación y, en general, todos los derechos de explotación o de reproducción por la utilización realizada fuera de Francia se considerarán como servicios prestados en el extranjero y se acogerán al régimen de las exportaciones" (64). Su tipo es cero y **hay** derecho a la devolución del impuesto que haya gravado los elementos componentes del precio.

El impuesto se aplica sobre el importe total y se devenga al cobrarse el precio o cantidades a cuenta.

Se exceptúa del ámbito del impuesto la percepción de derechos por el inventor o el creador de los conocimientos cedidos.

(64). Demin. Cit. artº pag. 64.

3º. ALEMANIA. (65)

- I. Imposición directa en la fuente..- El concepto de canon en la legislación fiscal alemana no es demasiado extenso, vinculándose a idea de uso de una propiedad tangible o intangible.

Los royalties recibidos de fuente alemana por no residentes están sometidos a un tipo del 25%, incrementado en el 3% de su importe en Enero de 1968, lo que da un tipo total del 25,75%. Si están vinculados a un establecimiento permanente, se integran los ingresos en la renta de éste, que pagará el Impuesto de Sociedades ("Körperschaftsteuer") al tipo del 50,47%, en este caso no se aplica la retención del 25,75% (44).

Este régimen queda modificado por los Convenios bilaterales que podemos clasificar en las siguientes categorías:

UNA - No existe retención en la fuente: Bélgica, Austria, Dinamarca, Finlandia, Francia, Grecia, Italia, Países Bajos, Noruega, Suecia, Suiza, Reino Unido y Estados Unidos.

DOS - Se aplica un tipo inferior al normal: 15% para Canadá; y 5% para España y Luxemburgo (excepto, en este último caso, si el perceptor es una holding).

- II. Imposición directa en el domicilio..- El Impuesto de Sociedades Alemán, grava a la compañía residente de su país por la renta mundial. Sin embargo, en cuanto a la renta procedente del extranjero la legislación alemana es restrictiva, a la hora de acreditar o autorizar la deducción del impuesto pagado en el extranjero.

Tiene que tratarse de un impuesto similar al impuesto alemán sobre Sociedades o, al menos, de un verdadero impuesto sobre la renta (correspondiendo la calificación a las autori-

(65). Obra citada en nota 41 pgn. 6.10 y 6.11.-
También: Debatin, Helmut "Analysis of the German Tax System".
Amsterdam, 1969

dades alemanas). En otro caso, el impuesto extranjero sería sólo deducible de la base del impuesto alemán.

Estas reglas vienen modificadas en algunos convenios bilaterales celebrados por Alemania (por ejemplo con Austria) por aplicación del método de exención para evitar la doble imposición respecto de los establecimientos permanentes en el extranjero de empresas alemanas.

III. ANEXO. Imposición indirecta.— El Impuesto sobre el valor agregado ("Umsatzsteuer") establecido por Alemania en Enero de 1968 se aplica a los royalties percibidos por un no residente. El tipo es el normal del impuesto (11%), sobre el importe neto (excluido el mismo impuesto) en ciertos casos se aplica como alícuota el 4%.

El Impuesto no se exige si el canon es percibido por un residente de Alemania de fuente extranjera.

4º. REINO UNIDO de GRAN BRETAÑA. (66)

I. Impuestos directos en la fuente.— En este país, cuya regulación básica está constituida por el "Income and Corporation Taxes Act", de 1970, sólo existe un sometimiento pleno al Impuesto de Sociedades (Corporation Tax) cuando se realizan negocios a través de establecimiento permanente ("trading - with-in the United Kingdom"), en este caso los cánones percibidos se integrarían en la renta del establecimiento.

Si no se ha constituido establecimiento ("trading - with the United Kingdom") se realiza una retención en la - - fuente, cualquiera que sea la naturaleza del pago, del 38,75%.

Sin embargo esta alícuota se aplica sobre el beneficio o resultado neto de la operación (es preciso presentar - documentos contables adverbados convenientemente para la de - terminación del beneficio).

En los convenios bilaterales concertados por el Reino Unido no se establece retención alguna en la fuente para la inmensa mayor parte de países (Bélgica, Estados Unidos, Francia, Noruega, Suecia, Italia, etc).

En el de Portugal se establece una retención al 5%, y en el de Austria (para el caso de que la sociedad perceptora sea matriz con más del 50% de la pagadora), al 10%. Hay que tener en cuenta que, en estos casos, el tipo se aplicará sobre el importe bruto de los cánones.

II. Impuestos directos en el domicilio.— La compañía residente de Inglaterra es gravada por su renta mundial en dicho país, los cánones se incluyen como ingreso por su importe total. - La cuota del impuesto pagado en el extranjero puede ser deducida del impuesto inglés, en cuanto no exceda de la parte de este correspondiente a la renta obtenida en el extranjero.

5º. BELGICA. (67)

- I. Impuestos directos en la fuente.— Si la compañía no reside en Bélgica que recibe los cánones tiene en Bélgica establecimiento permanente, dichos cánones se integran en los resultados del establecimiento, no hay retención previa.

En otro caso los cánones deben ser objeto de retención al tipo del 20% en concepto de lo que se denomina "precompte mobilier". Este impuesto es una retención genérica por pagos que generan rentas al extranjero. Por ello, no existe un concepto preciso de canon.

Entre las excepciones al régimen anterior fundadas en convenios bilaterales, podemos distinguir los siguientes grupos:

UNO — No existe retención en la fuente: Francia, Finlandia, Dinamarca, Alemania, Italia, Holanda, — Noruega, Suecia, Reino Unido y Estados Unidos.

DOS — Existe, pero al tipo del 5%: Grecia, España y Portugal.

- II. Impuestos directos en el Domicilio.— El Impuesto de Sociedades belga, grava a las compañías residentes por su renta mundial. Para evitar la doble imposición se sigue un sistema distinto según las clases de renta. Respecto a royaltis, la regla general es la de incorporar la renta a la base del Impuesto de Sociedades, pero por su importe neto (deduciendo los gastos e impuestos satisfechos en el extranjero). El crédito o deducción concedido es una cantidad fija igual al 15% del importe de la renta neta antes mencionada.

- III. ANEXO. Impuestos indirectos.— Los cánones están sometidos a la TVA belga al tipo normal que es del 18% del precio, excluido el mismo impuesto.

(67), Van Houtte, Jean "Principes de Droit Fiscal Belge" 1958
Tiberghien, Albert "Manuel de Droit Fiscal", 2ª Ed. 1971

6º. REINO DE LOS PAISES BAJOS. (68)

- I. Impuestos directos en la fuente.— En Holanda los cánones recibidos de fuente holandesa por una sociedad no residente no están sometidos a impuesto sobre la renta si tal compañía no ~~posee~~ en dicho país establecimiento permanente.

En caso de estar vinculados a un establecimiento permanente, se incluyen en su renta y deben soportar el Impuesto de Sociedades ("Vennootschapsbelasting") al tipo del — 48%. Si la renta anual del establecimiento es inferior a — 50.000 florines, el tipo es menor, con el límite del 45%.

Como en la legislación interna no existe retención en la fuente, tampoco está prevista en los Convenios. Si aparece en alguno, como el caso de España, el tipo de retención — no es de aplicación en Holanda.

- II. Impuestos directos en el Domicilio.— La sociedad residente de Holanda queda sometida al Impuesto de Sociedades por su — renta mundial. Las rentas del extranjero tienen distinto — tratamiento según su naturaleza. Si derivan de un establecimiento permanente, se reduce el impuesto holandés por la proporción entre la renta del establecimiento y la mundial, lo que equivale, de hecho, al método de exención.

Los cánones se integran en la base sin que el impuesto retenido en la fuente tenga más repercusión que el que resulta de deducirlo del importe total del ingreso para establecer la renta neta. Sin embargo puede concederse, por excepción la deducción del impuesto pagado en el extranjero cuando se trate de países en vías de desarrollo.

- III. ANEXO. Impuestos indirectos.— Los cánones derivados de servicios prestados o bienes utilizados en Holanda deben tributar por el Impuesto sobre el Valor Agregado ("Omzetbelasting") al tipo normal del impuesto, esto es, al 16% neto.

(68). Lefébre, Francis "Les impôts aux Pays-Bas" — Paris 1968 . International B. of F.D.

7º. ITALIA. (69)

- I. Impuestos directos en la fuente.- Es difícil en este momento reflejar la situación italiana, pues su antiguo sistema - cedular desaparece en Enero de 1974 y el nuevo, del que sólo se ha promulgado la ley de bases, está sin desarrollar. El Decreto Legislativo se ha reservado puntos tan importantes - como el tipo de retención en la fuente de los cánones.

En el sistema cedular la retención era del 28,125% sobre los dos tercios del importe bruto de los cánones.

Italia tiene escasos convenios bilaterales, la mayoría anteriores al modelo OCDE. En general no se establece retención en la fuente, salvo el caso de Dinamarca (tipo normal interno si el perceptor es sociedad matriz con más del 40%) y los del Reino Unido y Estados Unidos en que se excluye la Imposición municipal (5,625% sobre los dos tercios).

- II. Impuestos directos en el Domicilio.- En el antiguo sistema, los cánones recibidos en Italia eran gravados por el impuesto cedular ("Imposta sul redditi di ricchezza mobile. Categoria B"). En el cuadro de la imposición sintética del nuevo sistema es muy probable que el crédito que se conceda opere directamente sobre el Impuesto de Sociedades, sin que se conozca en este momento la técnica a utilizar para la deducción.

- III. ANEXO. Impuestos Indirectos.- Los royalties por cesiones de técnica utilizada en Italia están sometidos al IVA ("Imposta sul valore aggiunto") al tipo normal del impuesto, esto es, el 12%, sobre el precio neto.

(69). I.B.F.D. - V. Dokmar, informe verbal sobre la reforma italiana. XXVII, Congreso IFA. Laussanne 1973

8º. CANADA. (70)

- I. Impuestos directos en la fuente.— Las sociedades no residentes quedan sometidas al Impuesto de Sociedades ("Federal income tax") cuando realizan negocios en Canadá mediante oficina o representante. Si no se produce tal circunstancia, las rentas que salen de Canadá, por "royaltis o pagos similares, por el uso de propiedad en Canadá, por el de una invención, por el de nombre comercial, dibujo o cosa semejante, por ciertos pagos en razón a servicios de carácter industrial, comercial o científico, o por informaciones relativas a experiencias industriales o científicas o por servicios de dirección y Administración que sean considerados como gastos en este Impuesto", según el "Income Tax Act", quedan sometidas (dichas rentas) a una retención en la fuente ("Withholding Tax") del 15% del importe pagado. En ciertos casos especiales se reduce el tipo al 10%, como en el de las películas cinematográficas.

Canadá tiene convenios con el Reino Unido, Estados Unidos, Francia, Irlanda, Australia, Nueva Zelanda, Suecia, Noruega, Dinamarca, Holanda, Finlandia, Alemania Federal, Sudáfrica y Japón. En estos convenios, por regla general, no existe retención en la fuente por Cánones.

Hay que tener en cuenta que, en Canadá, junto a la imposición federal, tiene gran importancia la de carácter provincial y municipal, si bien se evita la doble imposición casi totalmente concediendo crédito de impuesto en el federal para los dos niveles anteriores.

- II. Impuestos directos en el Domicilio.— Las sociedades residentes quedan sometidas al impuesto federal de escala progresiva por su renta mundial. Se permite la deducción del impuesto pagado a gobiernos extranjeros por la renta procedente de

(70). Doing business in Canada. Department of industry, trade and commerce. Ottawa - Canadá.

La fiscalité canadienne. Paris. Bull. Doc. pratique 1970

fuelle exlranjera, con el límite del impuesto federal aplicable a esta renta. Este límite debe ser calculado por separado para la renta procedente de distintos países.

- III. Impuestos indirectos.— Los impuestos federales y provinciales gravan las ventas ("sales taxes") en fase de producción, por el precio de entrega del fabricante o productor, o del - importador. Los cánones no quedan incluidos por tanto en esta imposición.

9º. ESTADOS UNIDOS. (71)

- I. Imposición directa en la fuente.— Con arreglo a lo dispuesto por el "Internal revenue code", las rentas obtenidas por no residentes que no realicen negocios en los Estados Unidos están sometidas a una retención en la fuente (Withholding - tax") del 30%.

Esta alícuota se aplica sobre la renta neta, deduciendo los gastos necesarios para la prestación que se remunera y justificándolos mediante certificaciones contables.

En la mayor parte de los convenios bilaterales celebrados por Estados Unidos con los países europeos se prescinde de la retención en la fuente para royalties.

En los de Japón y Brasil (no ratificado) las alícuotas son del 10 y 15% sobre las cantidades totales percibidas.

- II. Imposición directa en el Domicilio.— La verdadera complejidad del sistema de deducción ("tax credit") y aplazamiento de incorporación de rentas ("deferral") del sistema americano de tratamiento fiscal para las rentas procedentes del extranjero, se produce en el caso de filiales y sus beneficios, y dividendos.

En materia de cánones, sin embargo, es de aplicación toda la doctrina legal elaborada sobre el país primer inversor en el extranjero de la actualidad.

En general, todo impuesto sobre la renta (no incluyendo los que gravan la herencia o la donación), y que ha sido pagado en el extranjero en razón de un ingreso que llega a -

(71). "Impuestos estadounidenses sobre la renta de las inversiones privadas en los Países en desarrollo. ONU 1971. Estudio preparado por la División de Hacienda Pública e Instituciones Financieras del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de la Secretaría. Colaboraron los profesores, de Harvard, Cambridge (Massachusetts): Oldman, Kopelman y Owens.

los EE.UU., puede ser deducido del "Income Tax" que grava - la renta mundial de la entidad.

El contribuyente puede optar por la deducción (cuota a cuota) o por el descuento (integrar sólo el ingreso neto, deducir de la base). En principio, el primer sistema será siempre más ventajoso.

Sin embargo, el Presidente de los Estados Unidos podrá negar el uso del crédito fiscal a los extranjeros residentes, nacionales de un determinado país, si dicho país no ofrece trato recíproco a los ciudadanos americanos.

Es interesante el análisis efectuado en EE.UU. sobre - la naturaleza del impuesto "deducible" o "acreditable".

En principio sólo son acreditables aquellos impuestos cuya base impositiva tenga el carácter de renta (ingresos brutos menos gastos necesarios para su obtención).

En este sentido no serán deducibles:

UNO - Impuestos sobre alquileres que se basan en el - valor presunto del arrendamiento de bienes.

DOS - Impuestos basados en la producción, sin tener - en cuenta si los productos se venden o no.

TRES - Impuestos basados en el patrimonio del contribu - yente (72).

Sin embargo, excepcionalmente se admite la deducción - de impuestos extranjeros "sustitutivos" de los impuestos sobre la renta. Para ello han de reunir tres condiciones:

UNA - El país extranjero debe tener en vigor una ley de impuesto sobre la renta de aplicabilidad general.

DOS - El Gobierno extranjero debe demostrar de alguna forma su intención de considerar el gravamen co

(72). Obra citada, Pgn.19.

mo un impuesto sustitutivo del impuesto sobre la renta.

TRES - El contribuyente que solicita el descuento debe estar total o parcialmente exento del impuesto sobre la Renta. Esto es, las disposiciones aplicables excluyen al contribuyente del impuesto sobre la renta para someterlo al gravamen sustitutivo.

En cuanto al límite de la deducción constituido por el impuesto americano aplicable sobre las mismas rentas, puede ser, "por países" o "global" a elección del contribuyente. El exceso del impuesto extranjero puede arrastrarse como deducción o descontarse de la base impositiva, según las circunstancias de cada supuesto.

10º. JAPON. (73)

- I. Impuestos directos en la fuente..- Las sociedades no residentes que realizan negocios en Japón están sometidas al Impuesto de Sociedades por la renta que obtengan en el país. Se considera que realizan negocios en Japón cuando tienen oficinas, fábricas, minas u otro lugar fijo, cuando realizan instalaciones, construcciones o montajes por más de un año, o cuando tengan agente o representante en Japón.

Cuando los royalties son percibidos por entidades que no realizan negocios en Japón, se aplica una retención en la fuente del 10% de la renta obtenida. Esta retención se extiende no sólo a los arrendamientos (por ejemplo un "bare-boat charter") sino a los servicios personales.

- II. Impuestos directos en el Domicilio..- Las sociedades japonesas están sometidas a Impuesto por su renta total. Se admite la deducción de los impuestos sobre la renta de fuente extranjera que se hayan pagado estableciendo el límite del impuesto japonés de forma global.

En efecto:

$$\text{Cuota del impuesto japonés sobre la renta total} \times \frac{\text{Rentas de fuente extranj.}}{\text{Renta mundial}} = \text{Límite}$$

Sin embargo el exceso del límite puede deducirse en su caso del impuesto japonés dentro del período de cinco años siguientes al pago del impuesto extranjero.

(73). "Japan Tax Association. Asian Taxation, 1965" pgn. 80; y "Tax Bureau Ministry of Finance. "An outline of japanese taxes," 1971. Pgn.96.

11º. SUECIA. (74)

- I. Impuestos directos en la fuente..- Exista o no establecimiento permanente, los royalties percibidos de fuente sueca por una sociedad no residente están sometidos al Impuesto de Sociedades al tipo del 40%, y, además al impuesto sobre la renta de carácter local ("Kommunal inkomstskatt"), este impuesto tiene un tipo del 5% y puede ser deducido de la base del de carácter nacional.

Sin embargo, este impuesto desaparece, para los royalties no vinculados a un establecimiento permanente en Suecia del perceptor, en la mayor parte de los convenios bilaterales suscritos por Suecia (Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Francia, Alemania Federal, Italia, Países Bajos, Noruega, Suiza, Reino Unido y Estados Unidos).

Se mantiene un impuesto del 5%, pero sobre el importe bruto de los cánones, en los convenios con Grecia y España.

En el convenio con Austria se exige sólo impuesto, al tipo del 10%, en el caso de que la sociedad residente de Austria sea matriz con más del 50% del capital de la entidad pagadora residente de Suecia.

- II. Impuestos directos en el Domicilio..- La deducción en el Impuesto sobre la Renta sueca de los impuestos pagados sobre los rendimientos de fuente extranjera sigue un procedimiento que debe considerarse muy particular:

La renta que se incorpora como base a la de fuente sueca es sólo el 50% de la obtenida en el extranjero.

Es decir, en un ejemplo:

Renta neta de fuente sueca	1.000
Renta neta de fuente extranjera (sin deducir el impuesto extranjero)	100

$$\text{Base para el Gravamen sueco} = 1000 + \frac{100}{2} = 1.050$$

(74). Internacional Bureau of Fiscal Documentation. Obra citada. Suplemº.
nº 27 - Febrero 1973.

El crédito que se concede es igual a la diferencia - entre el tipo nacional aplicado a la total renta de fuente extranjera ($\frac{40}{100} \times 100 = 40$); menos la suma del impuesto - nacional y local aplicado a la base incorporada al impuesto sueco ($40\% + 5\% = 45\%$) ($\frac{45}{100} \times 50 = 22,50$). El resultado - será: $40 - 22,50 = 17,50$.

Cuando existe convenio se suele proceder a la imputa ción normal hasta el límite del impuesto sueco, o la exen - ción de las rentas de fuente extranjera.

12º. NORUEGA. (75)

- I. Impuestos directos en la fuente..- Los cánones percibidos por un no residente de fuente noruega que no estén vinculados con un establecimiento permanente del perceptor no están sometidos a imposición sobre la renta.

En los convenios suscritos por Noruega no está prevista retención en la fuente más que en los de Brasil, Canadá, - Israel, España y Tailandia. Por ello, como indican los autores de la cita de pie de página, dado que la legislación interna no prevee ninguna imposición, estas excepciones no tienen importancia práctica.

- II. Impuestos directos en el Domicilio..- Los cánones procedentes del extranjero se integran en la base del impuesto de sociedades, descontado de su importe el impuesto extranjero. Sin embargo la legislación noruega no concede crédito o deducción cuota a cuota de dicho impuesto.

Si el canon se ha recibido a través de un establecimiento permanente, es de aplicación a la renta del establecimiento permanente una bonificación especial, en virtud de la cual sólo se incorpora a la base del impuesto noruego el 50% de la renta.

En los convenios suscritos por Noruega se cambia el sistema por el de imputación total o exención.

- III. ANEXO. Impuestos indirectos..- Desde Enero de 1970, Noruega tiene Impuesto sobre el Valor Añadido ("Merverdiavgift"), que entre los servicios sujetos incluye la prestación de licencias, patentes, marcas de fábrica, procedimientos de producción, etc.

Sin embargo los servicios exportados están especial -

(75). Andreas Artzen and Jens Bugge. Doing Business in Norway. Den norske Creditbank - Oslo, 1971.

También: "Taxes in Norway". The Royal Ministry of Finance and Customs. Oslo 1967.

mente ~~exentos~~. En cuanto a los servicios prestados por entidades extranjeras no censadas en el Registro Fiscal, no se de venga el impuesto si el servicio se presta a una empresa re - gistrada, ya que la no deducibilidad hará que la cuota recaí - ga sobre el adquirente. Si el servicio se presta a una empre - sa no registrada, al Estado, al Municipio o a una institución subordinada a las dos anteriores, queda sometido, pero la - - obligación de pago corresponde a los adquirentes en Noruega.

13º. FINLANDIA. (76)

I. Impuestos directos en la fuente.— Hasta 1973 no existía retención para los cánones percibidos por no residentes, que queda**ba**n sometidos, por la renta neta que suponían al Impuesto sobre la Renta ("valtion tulovero" o "statlig inkomstskatt"). Desde esta fecha existe retención en la fuente, que, en el — caso de los cánones es del 30% sobre el importe bruto de las cantidades pagadas ("källskatt").

En la mayor parte de los Convenios suscritos por Fin**landia** no se prevee retención en la fuente. Tal es el caso — de Estados Unidos, Bélgica, Dinamarca, Países Bajos, Dinamar**ca**, Alemania, Suecia, Noruega y Reino Unido.

En el de Austria sólo se exigirá impuesto, y al tipo del 10%, para el caso de que el perceptor sea una entidad residente de Austria con más del 50% del capital del deudor de los cánones.

En el de Canadá el tipo se limita al 15%, con Portugal al 10% y con España al 5%.

II. Impuestos directos en el Domicilio.— La sociedad residente — de Finlandia está sujeta al Impuesto sobre la Renta por su ganancia mundial. La legislación no autorizaba deducción o exención alguna de base o cuota en razón de los impuestos pagados en el exterior. Sin embargo, en los diferentes convenios sug**critos** por Finlandia se emplean, según los casos, los métodos de exención o imputación, para evitar la doble imposición, — conforme al modelo de la OCDE.

Desde 1972 la legislación finlandesa ha adoptado el sistema de acreditar el impuesto extranjero con el límite del impuesto finlandés correspondiente sobre la misma renta.

III. ANEXO. Impuestos indirectos.— El Impuesto finés sobre las — ventas ("liikevaihtovero" o "omsättningskatt") aunque grava — algunos servicios no comprende a los royalties.

(76). International Tax Bureau. Ob. cit. Suplº 27. 1973. También: Aarne Reka**la**. "An Outline of direct Taxation in Finland 1965".

14º. DINAMARCA. (77)

- I. Impuestos directos en la fuente.— Sólo en el caso de que el canon percibido por una entidad no residente esté vinculado a un establecimiento permanente de dicha sociedad en Dinamarca se produce la sujeción al Impuesto sobre la Renta ("Indkomstskat af aktieselskaber m.v."). No existe pues retención en la fuente.

En el caso de que algún Convenio, como el celebrado con España, fijara una retención limitada en la fuente, dicha autorización convencional no altera la exención de impuesto - en la fuente danesa.

- II. Impuestos directos en el Domicilio.— Se admite la deducción - en el impuesto danés sobre la renta, que grava el beneficio - mundial, del impuesto que ha gravado los cánones procedentes del extranjero, con el límite del impuesto danés sobre la misma renta.

- III. ANEXO. Impuestos Indirectos.— Desde el 3 de Julio de 1.967, Dinamarca tiene en vigor un Impuesto sobre el Valor Añadido, - pero no están sometidos a dicho gravamen los cánones.

(77). Ob. cit. Suplº nº 21 1970

15°. AUSTRIA. (78)

- I. Impuestos directos en la fuente.— Los cánones recibidos de — fuente austríaca por un no residente que no posea establecimiento permanente en el país, quedan sometidos a un impuesto del 20% de su importe, si el impuesto se paga por el beneficiario, y del 25% si debe pagarse por el deudor de los cánones ("Körperschaftsteuer").

En los Convenios suscritos por Austria se elimina totalmente este impuesto en los casos de Alemania, Italia, Suiza y Estados Unidos. En los restantes se mantiene, con el límite del 10% sólo para el caso de que el beneficiario sea matriz con más del 50% del deudor.

Sólo en los casos de Portugal y España se reconoce — una retención limitada al 5% para todos los supuestos (incluso cuando el beneficiario no sea una matriz), si bien en el de Portugal se eleva el límite al 10% para este tipo de relación especial entre el deudor y el beneficiario.

- II. Impuestos Directos en el Domicilio.— Las normas unilaterales austríacas no prevén medida alguna para evitar la doble imposición (crédito o exención), por tanto la sociedad queda sometida al impuesto sobre la renta por su beneficio mundial sin derecho a acreditar impuesto alguno pagado en el extranjero.

En los convenios suscritos se corrige esta doble imposición, por el método de exención o el de imputación según los casos.

- III. ANEXO. Impuestos Indirectos.— Desde Enero de 1973 existe un impuesto sobre el valor añadido ("Umsatzsteuer" — "Mehrwertsteuer") cuyo tipo normal es el 16%. Los cánones se gravan, pero al tipo reducido del 8% (excluyendo de la base el mismo — impuesto).

16º. SUIZA. (79)

- I. Impuestos directos en la fuente.- El "Impôt pour la défénse nationale", gravamen peculiar suizo, no incluye los cánones percibidos por no residentes que no tienen en Suiza - establecimiento permanente.

La única retención en la fuente ("Impôt anticipé")- prevista en el sistema impositivo federal no se aplica a los cánones.

En los Convenios tampoco existe retención en la fuente y cuando se prevee (como en el caso de España), no debe ser de aplicación por Suiza.

- II. Impuestos directos en el Domicilio.- Las medidas unilaterales suizas para evitar la doble imposición se asemejan de - algún modo al método de la exención con progresividad del - modelo OCDE. Se excluyen las rentas del extranjero, pero - se tienen en cuenta para determinar el tipo tributario apli cable a las rentas del país.

En los convenios suscritos, Suiza emplea los méto dos de exención e imputación, según los casos.

- III. ANEXO. Impuestos Indirectos.- El Impuesto monofásico so bre ventas suizo ("Impôt federal sur le chiffre d'affaires") no grava los cánones.

(79). Ob. cit. Suplº nº 27 - Pgm. 17.01. y ss.

Raoul Lenz "Fiscalité des redevances en Suisse". F.M.C. 1965.

17°. PORTUGAL. (80)

- I. Impuestos directos en la fuente..- Si no existe establecimiento permanente del beneficiario no residente los cánones están sometidos a una retención en la fuente ("Imposto de capitais"), al tipo del 10%. Sobre este impuesto existe un recargo local del 12% del importe de la cuota estatal.

En los convenios con Bélgica, Francia, Reino Unido, y España la retención en la fuente se limita al 5%.

En el de Noruega, que completa la pequeña red de convenios de Portugal, se mantiene el 10%, aunque el límite convencional excluya la aplicación del recargo local.

- II. Impuestos directos en el Domicilio..- Los cánones procedentes del extranjero y recibidos por un residente se incluyen en la base de la "Contribucao industrial", cuyo tipo es del 15%. No existe impuesto previo en concepto de "imposto de capitais", como en el caso de algunos intereses procedentes del extranjero. Como quiera que el impuesto del 15% es cedular, el canon quedará también sometido al "Imposto complementar" que grava la renta total con tipos del 4 al 8%. La legislación interna portuguesa sólo admite descontar de la base el impuesto pagado en el extranjero para el caso del imposto complementar, y no para la Contribuição Industrial. En los convenios suscritos se admite el método de imputación.

(80). "Cómo invertir en Portugal" - Banco Fonsecas & Burnay 1971.

Los sistemas tributarios de Angola y Mozambique son distintos, siendo sus alícuotas inferiores al Portugués. Estos territorios se excluyen de los convenios suscritos por Portugal.

18º. BRASIL. (81)

- I. Impuestos directos en la fuente.- Los cánones pagados desde Brasil a un no residente sin establecimiento permanente en - Brasil están sometidos a una retención en la fuente ("desconto do impôsto na fonte") del 25% del importe bruto de los pagos.

Por otra parte, si el perceptor o beneficiario es matriz con más del 50% del capital del pagador, los cánones no tienen el carácter de gasto deducible para determinar la base del "Impôsto da Renda" de dicho pagador.

Existen otra serie de supuestos (el perceptor, es socio o administrador, no existe contrato registrado en el Banco Central, el importe excede de los límites fijados oficialmente para cada tipo de canon, etc.) que excluyen la deducción.

Como consecuencia de la no deducibilidad el canon - queda sometido a un 30% adicional de impuesto.

En los escasos convenios celebrados por Brasil mantiene su retención en la fuente 25% o rebaja como máximo al 15%. Excepcionalmente el primer convenio que celebró (Japón 1967) contiene una reducción, para casos especiales, al 10%.

- II. Impuestos directos en el Domicilio.- Según la legislación - interna brasileña sólo quedan sometidos a tributación, para los residentes, los resultados derivados de fuentes nacionales. Igualmente quedan excluidos del "lucro operacional" - los cobros en dinero o acciones extranjeras que correspondan a servicios técnicos o de asistencia técnica prestados en el exterior por empresas nacionales.

Incluso existe un régimen forfetario especial para - determinar el beneficio de la empresa que realiza actividades en el extranjero, en el caso de que no pudiese separar - en su contabilidad claramente el beneficio extranjero del nacional. En este caso se tomaría como base el 20% del ingreso bruto mundial.

(81). Novo regulamento do impôsto de renda. Gráfica auriverde. 1967.

En los Convenios suscritos, Brasil emplea los métodos de exención (preferentemente) o imputación. En este último supuesto existen cláusulas de "tax sparing" para favorecer el intercambio de inversiones.

19°. REPÚBLICA SUDAFRICANA. (82)

- I. Impuestos directos en la fuente.— El sistema del "Income - Tax" Sudafricano comprende cinco conceptos; a saber: "Normal Tax", "Non residents shareholders" (sobre dividendos), "Non - residents tax on interests" (intereses), "Undistributed Profit Tax" (beneficios no distribuidos) y "Tax on donations".

El de carácter general sobre la renta es el primero citado y, en su tarifa para compañías (40 centavos por rand esto es, tipo del 40% proporcional), se aplica a toda renta recibida de fuente sudafricana, deduciendo los gastos necesarios para su producción. Las ganancias de capital no se someten a gravamen.

En el punto concreto de los cánones de fuente sudafricana recibidos por un no residente, según el "Income Tax - Act", su importe se considera procedente de fuente sudafricana si se paga a una persona en virtud del uso dentro del territorio de la República de cualquier patente, dibujo, marca registrada, propiedades similares, e incluso Know-how conectados con el uso de dichas propiedades.

El beneficio neto procedente del canon se estima forfetariamente en un 30% del importe bruto y sobre esta base se aplica el tipo del 40%.

- II. Impuestos directos en el Domicilio.— Dado el sistema que acabamos de describir, las rentas que un residente de Sudáfrica obtenga en el extranjero no quedan sometidas a impuestos en su país. De hecho pues no existe impuesto sudafricano sobre rentas de origen extranjero: .

Sin embargo en algunos de los escasos convenios suscritos por Sudáfrica (Reino Unido, Estados Unidos, Canadá y Suecia, entre los países desarrollados), se incluye la aplicación del método de imputación lo que implica la ampliación de la base del impuesto a las rentas de origen extranjero, - aunque con deducción del impuesto pagado.

(82). State of South Africa. "Year Book, 1972" pgn. 188 y ss. "Income Tax and Estate Duty, in South Africa" Inland Revenue. Pretoria 1972.

CUADRO 1º IMPOSICION EN LA FUENTE DE LOS CANONES NO VINCULADOS A ESTABLECIMIENTO

ses	FRANCIA	ALEMANIA	REINO UNIDO	BELGICA	PAISES BAJOS	ITALIA	CANADA	U. S. A.	JAPON	SUECIA	NORUEGA	FINLANDIA	DINAMARCA	AUSTRIA	SUIZA	PORTUGAL	BRASIL	REP. SUDAFRICANA
BASE	80% del Bruto	Pago Bruto	Renta Neta	Pago Bruto	0	2/3 Bruto	Bruto	Renta Neta	Bruto	Bruto	0	Bruto	0	Bruto	0	Bruto	Bruto	30% del Bruto
0 NOMINAL	2%	25,75%	38,75%	20%	0	28,125%	15%	30%	10%	40%	0	30%	0	20%	0	11,2%	25%	40%
0 EFECTIVO	19,2%	1d.	1d.	1d.	1d.	18,73%	1d.	1d.	1d.	1d.	1d.	1d.	1d.	1d.	1d.	1d.	1d.	12%
INVENIOS (engrta.)																		
BASE	0	0	0	0	0	0	0	0	Bruto	0	0	0	0	0 / Bruto	0	Bruto	Bruto	Bruto
TIPO	0	0	0	0	0	0	0	0	10%	0	0	0	0	0 / 10%	0	5%	15%	10%

ANILIBALES

CUADRO 2º IMPOSICION EN EL DOMICILIO DE LOS CANONES (se señala con una cruz el sistema básico de cada país)

Países	FRANCIA	ALEMANIA	REINO UNIDO	BELGICA	PAISES BAJOS	ITALIA	CANADA	U.S.A.	JAPON	SECCIA	NORUEGA	FINLANDIA	DINAMARCA	AUSTRIA	SUIZA	PORTUGAL	BRASIL	REP. SUDAFRICANA
Inclusión base sin cuenta cuota												X hasta 1972		X				
Inclusión base sin cuenta cuota.	X			descuento alzado 15% de más	X						bonificación 50% en algunos					en parte		
Inclusión base con cuenta cuota por País	opción	X	X				X	normal		con asociación		desde 1972	X					
Inclusión Base con cuenta cuota global									X									
Inclusión base	X														pero si se toma por tipo		X	X

A N E X O A L C A P I T U L O T R E S

NORMAS UNILATERALES DE ALGUNOS PAISES
DE IBEROAMERICA

ARGENTINA. (83)

I. Impuestos directos en la fuente.

El tipo que grava a las regalías remitidas al extranjero es del 41%. Este tipo obedece a que el Impuesto de Sociedades Argentino es del 33% y el de dividendos del 12% sobre el 67% restante, lo que produce aproximadamente un 41% sobre el beneficio social.

Sin embargo el tipo del 41%, en materia de regalías se aplica sobre el 50% del importe bruto de los cánones.

II. En el domicilio.

Las sociedades argentinas no están sometidas a tributar por su renta mundial. Los rendimientos procedentes del extranjero no se gravan por impuesto sobre la renta.

- - - - -

CHILE. (84)

I. Impuestos directos en la fuente.

Las regalías pagadas a no residentes están sometidas a un impuesto del 37,5%. En casos especiales, de regalías y asesoramientos técnicos que sean calificados como útiles para el desarrollo en el país de nuevos procesos industriales, mineros o agropecuarios, el Presidente de la República, podrá autorizar la deducción de los gastos necesarios para la percepción del canon siempre que estos gastos no excedan del 20% de su importe bruto.

(83). Leyes Impositivas y Decretos Impositivos. Buenos Aires, 1968. Reforma Tributaria de 1969.

(84). Roberto M. Poblete. Impuesto a la renta vigente en 1969. Santiago.

Chile, al igual que los otros miembros del Pacto Andino, ratificó en 1971 un Convenio Multilateral para el área sobre "Tratamiento de capitales extranjeros y de marcas, patentes, licencias y regalías" que se preveía ya en el artículo 27 del Acuerdo de Cartagena y que armoniza las normas de control sobre la inversión extranjera. En materia de regalías, este Convenio prohíbe su admisión como aportación de capital a una sociedad, así como el pago de las mismas entre empresas vinculadas, no cabiendo por tanto su deducción como gasto al obtener el resultado de la sociedad que adquirió la tecnología. (85).

II. En el domicilio.

Las sociedades anónimas constituidas en Chile están sometidas a impuesto, al tipo del 30% sobre su renta mundial. El Presidente de la República podrá declarar la exención de las rentas de fuente extranjera obtenidas por sociedades anónimas chilenas, siempre que la totalidad del capital de las mismas provenga del exterior, esto es, pertenezcan a personas naturales extranjeras no residentes de Chile o a sociedades en cuyos socios concurren las mismas circunstancias.

El Impuesto de Sociedades tiene un tipo del 30%. Las rentas de fuente extranjera obtenidas por sociedades chilenas, cuyo capital provenga totalmente del exterior pueden ser eximidas por el Presidente de la República.

- - - - -

MEXICO. (86)

I. Impuestos directos en la fuente.

Los pagos al exterior en concepto de asistencia técnica se

(85). E. Piedrabuena. "Tratamiento de capitales extranjeros y de marcas, patentes, licencias y regalías en el Pacto Andino". RDF. 1973 - Pgn. 519

(86). Ley de Impuestos sobre la Renta. Boletín O. de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 1968.

someten a una retención del 20%.

Las cantidades entregadas en pago de regalías por patentes de invención, marcas de fábrica y nombres comerciales, están sometidas a la tarifa general progresiva aplicable a las sociedades residentes. Esta tarifa se aplica en cada transferencia, pero como el beneficiario, residente del extranjero, ha de inscribirse en el Registro Federal de Causantes, y designar un representante para que dichas transferencias se autorizen, este representante, deberá presentar una declaración anual, al objeto de regularizar el pago del impuesto progresivo en dicho período.

En México existe una legislación especial reciente sobre Transferencias de tecnología (87) en virtud de la cual, sólo los importes autorizados y registrados pueden considerarse gasto fiscal.

II. En el domicilio.

Se somete a las sociedades por su renta mundial, concediéndose la posibilidad de acreditar la cuota impositiva pagada o declarada exenta en el extranjero hasta el límite del impuesto mejicano correspondiente a dicha renta.

- - - - -

BOLIVIA. (88)

I. Impuestos directos en la fuente.

No existe una definición específica de regalía ni de servicios personales. Cuando el canon se considere renta del capital se retendrá el 25%.

En el caso de películas cinematográficas se considera rendimiento al 18% de las cantidades pagadas al extranjero por los distribuidores o exhibidores, quienes deben retener el impuesto.

(87). Roberto Casas Alatriste. Comentarios a la Ley sobre Transferencias de Tecnología, Finanzas y Contabilidad. Noviembre de 1972. Pgn. 290

(88). Ley del Impuesto a la renta. La Paz, 1968.

II. En el domicilio.

Todas las rentas, sin que se excluyan las procedentes del extranjero se someten al impuesto, pero las que procedan del empleo de capital sólo se someten al tipo proporcional del 25%.

- - - - -

COLOMBIA. (89)

I. Impuestos directos en la fuente.

Las regalías pagadas o abonadas en cuanto a personas residentes en el exterior, ocasionan una retención del 12% a título de Impuesto sobre la Renta. En esta materia, se aceptan como gasto deducible para la sociedad que las paga, los importes que autorice en cada caso el Comité de Regalías.

En el caso de películas cinematográficas se toma como base - las cantidades pagadas al exterior.

II. En el domicilio.

Las personas jurídicas extranjeras residentes en Colombia sólo se someten a Impuesto por las rentas de fuente nacional; las constituidas en Colombia son gravadas también en razón a los dividendos, participaciones, intereses y arrendamientos que perciban del exterior.

- - - - -

ECUADOR.

I. Impuestos directos en la fuente.

Los pagos al exterior en concepto de regalías están sometidos a una retención del 35%. Los servicios técnicos se gravan también

(89). Boletín de la División de Impuestos Nacionales. Bogotá, 1967-1968.

al 35%, pero aplicándolo sobre el 60% de la cantidad total pagada.

II. En el domicilio.

Las sociedades ecuatorianas quedan sometidas a impuesto por su renta mundial

- - - - -

PARAGUAY. (90)

I. Impuestos directos en la fuente.

Las regalías y la asistencia técnica no se someten a impuesto por no estar definidas como renta a efectos fiscales.

II. En el domicilio.

Las sociedades de Paraguay no se gravan por las rentas procedentes del extranjero.

- - - - -

PERU. (91)

I. Impuestos directos en la fuente.

Las regalías y rentas similares percibidas de fuente peruana por entidades no residentes se encuentran sometidas a una retención - del 40%.

II. En el domicilio.

Las sociedades domiciliadas en Perú están sometidas a impuesto por su renta mundial, pudiendo acreditar las cuotas pagadas en el exterior.

(90). Carlos A. Mergan. Legislación Fiscal de Paraguay. De Palma, 1968.

(91). Texto Unico del Impuesto a la Renta. Lima. Confederación Nacional de Comerciantes, 1969.

URUGUAY. (92)
=====

I. Impuestos directos en la fuente.

Los pagos a sociedades no residentes por servicios técnicos o regalías se someten a retención al tipo del 40% tomando como base - en el primer caso, la renta neta obtenida en el país, y en el segundo el 30% del importe bruto pagado.

II. En el domicilio.

El Impuesto sobre las rentas de Industria y Comercio sólo - grava las rentas de fuente uruguaya.

- - - - -

VENEZUELA.
=====

I. Impuestos directos en la fuente.

Las regalías pagadas a sociedades residentes del extranjero están sometidas a retención en la fuente con arreglo a la tarifa progresiva del Impuesto de Sociedades (15 a 50%), tomándose como base el 80% del importe bruto de la remesa.

Los honorarios correspondientes al ejercicio de profesiones no comerciales por residentes extranjeros se someten a un impuesto del 18%.

II. En el domicilio.

Sólo los rendimientos de fuente venezolana se someten a Im - puesto.

-
- (92). Información económica del Uruguay. Montevideo, 1968. Texto Ordenado, 1973.
También, Rossetto, Jorge. IV Jornadas Hispano-Luso-Americanas. Punto del Este 1970. Pgns. 529 y ss. "Regalías y asistencia técnica".

C A P I T U L O C U A T R O

C A P I T U L O C U A T R O

LOS CANONES EN LOS MODELOS DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA.

1º. EVOLUCION HISTORICA.

Aunque los acuerdos o tratados que de alguna manera contienen cláusulas fiscales de tipo general se prodigaron durante el siglo XIX, la toma de conciencia del problema de la doble imposición y su estudio han sido fruto de nuestro siglo.

En 1919 la Cámara de Comercio Internacional, en su reunión de París, aconsejó la elaboración de un modelo de tratado plurilateral. Las dificultades del empeño hicieron comprender a las comisiones que sólo mediante acuerdos bilaterales cabía conseguir avances prácticos.-

En 1920 el Comité Fiscal de la Liga de Naciones encargó a los profesores Bruin's, Einaudi, Seligman y Stamp la elaboración de un informe. (93)

En 1923 estaba terminado y en 1925 y 1927 se produjeron nuevos trabajos por comisiones internacionales ampliadas, nombradas al efecto.

En 1927 se aprueba el primer modelo de convenio en materia de impuestos sobre la renta, que consta de 14 artículos. Parte de la distinción entre impuestos reales y personales. A los primeros se aplica el criterio de territorialidad o de la fuente para determinar el país con derecho a gravar. Los segundos se rigen por el criterio de personalidad o domicilio con derecho a deducir los impuestos de producto pa

(93). José Juan Forns. La doble imposición internacional. Cámara Oficial de Comercio. Madrid, 1960.- En este trabajo y en la documentación de la Sociedad de Naciones manejada para la redacción de Fiscalidad Internacional Español la se basa este apartado.

gados en el país de origen de la renta. En este modelo no se contemplaban aún los cánones como especie de renta determinada.

En 1928, la Comisión de Expertos Gubernamentales aprueba - tres modelos de Convenios en materia de impuestos sobre la renta, de- nominados "I.a", "I.b." y "I.c.". El primero consta de 14 artículos y es transcripción del de 1927. El segundo es menos concreto aún - pues sólo tiene 5 artículos. Y el tercero (13 artículos) tampoco - contempla específicamente las rentas que hoy denominamos cánones.

Tan no las contemplaba que algunos miembros de la misma co- misión plantearon la cuestión, alegando otros que este tipo de ren- tas estaban comprendidas en el artº IX del Modelo "I.a." (94).

Surgió entonces el tema de la naturaleza de las rentas, en unos casos se advirtió enseguida el carácter predominantemente profe- sional (explotación por el autor de su propia obra), mientras en los restantes se inclinaba la opinión mayoritaria hacia la calificación como comercial o industrial.

Como ambos criterios conducían a su gravamen en el país del domicilio, en los Proyectos de Convenio Multilateral aprobados por - el Comité Fiscal en 1931, que recogieron (Modelos A y B) el artº VIII del estudio elaborado por los expertos (95), se llega al criterio - del gravamen exclusivo en el Estado de domicilio.

En 1933, teniendo en cuenta los estudios realizados por el norteamericano Carroll, el Comité aprueba un modelo en materia de - rentas industriales y mercantiles donde se perfecciona el concepto - del establecimiento permanente y la contabilidad separada. No se re gula el tema de los cánones.

En 1943 se elabora en la reunión del Comité Fiscal celebra- da en Méjico un modelo ya más desarrollado (18 artículos) que se in-

(94). "Las rentas vitalicias o las rentas de otros créditos no comprendidos - en los arts. anteriores, serán gravadas en el país del domicilio fiscal del acreedor."

(95). "Los derechos de autor y las rentas provenientes de patentes, sólo po- drán ser gravadas en el Estado del domicilio fiscal de los beneficia- rios."

olina mucho más vigorosamente que los anteriores por el principio de la fuente. Su artº X.2. decía: "Las rentas y sumas percibidas en pago de los derechos de utilización de una patente, un proceso o una fórmula de carácter secreto, una marca de fábrica o cualquier otro derecho análogo, sólo serán gravadas por el Estado en donde se haga uso de este derecho". Del principio del domicilio se había pasado al de la fuente, exclusivos ambos, de manera radical.

La continuación se produce en la décima reunión del Comité (Londres, 1946). El modelo es también extenso, 20 arts, y en el X.2 dice: "Las rentas recibidas en pago por una persona física, una sociedad u otra persona jurídica de uno de los Estados contratantes, - y provenientes del otro estado contratante por la facultad de utilizar una patente, un procedimiento o una fórmula de carácter secreto, una marca de fábrica u otro derecho análogo, sólo serán gravadas en el primer Estado."

Con ello se cambia nuevamente el criterio, aunque se reserve la tributación en la fuente para cánones entre empresas vinculadas. (96)

Todos estos modelos que llevamos descritos no habían propiciado la creación de una red de convenios lo suficientemente significativa para suponer una solución internacional, siquiera fuese parcial, al problema de la doble imposición.

Por otra parte, suprimida como tal la Sociedad de Naciones, sólo la entonces OECE recoge la tarea de perfeccionamiento de los modelos de convenios. En 1958 propone ya un modelo de 14 artículos.

Pero la aportación más fundamental hecha por cualquier organismo en el campo de la doble imposición es, sin duda, la realizada por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), merced a la publicación del llamado "modelo de París", hecha en 1963.

(96). "Artº X.3. No obstante, si las rentas son pagadas por un negocio de uno de los Estados contratantes a un negocio del otro Estado contratante, - que tenga una participación dominante en su dirección o capital, o viceversa, o desde que los dos negocios son, poseídos o controlados por los mismos intereses, las rentas serán sometidas a impuesto en el Estado en donde se explote el derecho por el cual éstas son pagadas, bajo reserva de que todos los gastos y cargas, comprendidas las de amortización, correspondientes a estos derechos, serán deducidas de la suma total bruta de estas rentas."

2º. EL MODELO DE PARIS.

El éxito del modelo OCDE ha radicado en el profundo estudio que le precedió y que viene permitiendo armonizar posturas nacionales fiscales bastante divergentes al utilizarse como instrumento imprescindible de trabajo en las mesas de negociaciones.

El modelo consta de 30 artículos, y la publicación de la OCDE incluye unas "observaciones preliminares" que encuadran el sentido de cada cláusula, el "texto" propiamente dicho de los artículos, y los "comentarios", cuya utilidad es enorme ya que constituyen una jurisprudencia de indudable valor, no ya para la elaboración de tratados, sino para la interpretación de los mismos.

En Abril de 1972 ha sido publicado un nuevo texto revisado de algunos artículos con sus comentarios. Entre estos artículos se encuentra precisamente el artº 12 relativo a los cánones. Por ello hemos traducido este texto más reciente, al objeto de basar en esta versión actualizada nuestro análisis. (97)

I. Las observaciones preliminares.— El modelo OCDE tipifica tres tipos de rentas del capital (dividendos, intereses y cánones) sigue para los tres el principio del gravamen en el país del domicilio, pero concediendo derecho a un cierto impuesto, limitado por una alícuota fijada en el convenio, al país de la fuente. Es quizá este compromiso el fundamento más sólido del éxito del modelo.

Por ello en las observaciones se menciona que "se ha procurado redactarlos de la manera más parecida posible."

En virtud de esta técnica común se empieza por el principio general, se deroga este principio en el caso de que se con-

(97). El texto de 1963, en español, del artº 12 está en la pgn. 89 de "Doble Imposición Internacional". Libro de Bolsillo nº 9, I. Estudios Fiscales. La parte subrayada de la traducción que citamos entre comillas, corresponde a las modificaciones respecto del Texto de 1963. En la parte de "comentarios" las frases que son innovación del texto de 1972 se destacan colocando el signo de abrir paréntesis al principio de cada línea.

ceda retención limitada en la fuente, y, en todo caso, cuando la renta esté vinculada a un establecimiento permanente, y se añade una cláusula de salvaguardia contra los pagos excesivos.

También es de importancia la norma de calificación que nos señala lo que debe entenderse por canon en el sentido del Modelo.

II. El Artículo 12.- Cánones.

1º.: Los cánones provenientes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en este segundo Estado, si dicho residente es el beneficiario efectivo.

2º.: El término cánones empleado en este artículo, — comprende las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

3º.: Las disposiciones del párrafo 1 no se aplican, — cuando el beneficiario de los cánones, residente de uno de los Estados contratantes, ejerce en el otro Estado contratante de donde provienen los cánones, sea una actividad comercial por medio de establecimiento permanente, sea una profesión liberal por medio de una base fija a la que el bien o el derecho generador de los cánones están efectivamente vinculados. En este caso se rán de aplicación las disposiciones del artículo 7 ó del artículo 14, según proceda.

4º.: Cuando debido a relaciones especiales existen — tes entre el deudor y el beneficiario de los cánones o entre ambos y cualquier otra persona, el importe de los cánones pagados,

habida cuenta del uso, derecho o información por el que se pagan, exceda del importe que habría sido acordado por el deudor y el beneficiario en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En este caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de este Convenio.

III. Los Comentarios.— Transcribiremos a continuación los 34 párrafos de los comentarios del Comité al artículo, anotando y concordando nosotros lo que nos parece más esencial en cada punto:

"A) Notas preliminares.

"A') Observaciones generales:

"1 - Los cánones por la concesión de licencias de explotación y remuneraciones análogas constituyen en principio, para el beneficiario, rentas procedentes de un arrendamiento. El arrendamiento puede efectuarse dentro de una explotación industrial o comercial (por ejemplo, la concesión de uso de un derecho de autor literario, por un editor), en el ejercicio de una profesión liberal (por ejemplo, la cesión de uso de una patente por el inventor), o sin relación con una actividad habitual del arrendador (por ejemplo la concesión de uso de una patente de invención por los herederos del inventor)."

En este primer apartado se plantea ya uno de los problemas que preocupaban desde los modelos de 1928, pero el texto elude, probablemente por superado, la cesión de propiedad intelectual por el autor, y sólo plantea el caso de la de tipo industrial explotada por el inventor, aunque tampoco sea pacífica su calificación de renta del Capital.

"2 - Los modelos de Convenios elaborados por el Comité Fiscal de la Sociedad de Naciones en 1928 no contenían

reglamentación expresa relativa a la imposición de los cánones por la concesión de licencias de explotación, y remuneraciones análogas. A causa de ello los citados cánones y remuneraciones no podrían ser sometidos a imposición más que en el país - de la residencia del arrendador, a no ser que se percibiesen por un establecimiento permanente de dicho arrendador en el - otro estado. La base fija de una profesión liberal se asimila ba a un establecimiento permanente a estos efectos."

"3 - El modelo de la Sociedad de Naciones de Méjico (1943) contiene ya una disposición especial relativa a los - cánones por la concesión de licencias de explotación y remuneraciones análogas (Artículo X). Se distinguía entre los cáno- nes y las sumas recibidas on pago del derecho a utilizar:

- a) Una patente, un procedimiento o una fórmula de carácter se- creto, una marca de fábrica o cualquier otro derecho aná- logo, y
- b) Una obra o una publicación musical, artística, literaria o científica, o cualquier obra o publicación cultural."

Puntualiza aquí el Modelo los conceptos que hemos apuntado en la "Evolución histórica", enriqueciéndolos.

"4 - En el primer caso las remuneraciones sólo po- drán gravarse en el Estado en que se utilizaban los derechos,- etc. En el segundo caso se gravarían únicamente en el país de residencia del arrendador, a menos que se hubiese obtenido por medio de un establecimiento permanente del arrendador en el - otro país, o una base fija por ejercer una profesión liberal".

Este párrafo dedicado al Modelo de Méjico amplía lo ya expuesto al aclarar que, en materia de propiedad intelectual el criterio de dicho modelo no era el de la fuente, sino el - del domicilio. La omisión no dejó de ser intencionada por nuestra parte al reflejar la evolución histórica, pues dadas

las cuantías, el verdadero problema de atribuir el impuesto so
bre los cánones no reside en la práctica, en los conocimien -
tos de tipo intelectual, sino en los industriales.

"5 - Respecto a la imposición de los cánones por
la concesión de licencias de explotación y remuneraciones aná
logas, el modelo de Londres (1946), elaborado por el Comité -
Fiscal de la Sociedad de Naciones, presenta las siguientes di
ferencias del de Méjico:

- a) En el caso de los derechos mencionados en la letra a) o -
de la de la b) del párrafo 3, el derecho a gravar corres-
ponde siempre al Estado de residencia del arrendador.
- b) Los cánones pagados por una empresa de uno de los Estados
contratantes a una empresa del otro Estado, pueden, si -
existe una vinculación especialmente estrecha entre las -
dos empresas, ser sometidas a impuesto en el país donde -
se utilizan los derechos."

"6 - El estudio de los Convenios más recientes -
revela que los principios contenidos en el Modelo de Londres
han sido adoptados por la mayoría de los países miembros de -
la OCDE:

- a) El derecho a someter a gravamen los cánones por la conce-
ción de licencias de explotación y remuneraciones análo -
gas se atribuye, en principio, al Estado del domicilio -
del arrendador;
- b) Cuando los cánones por la concesión de licencia de explo-
tación y remuneraciones análogas se obtengan por un esta-
blecimiento permanente situado en uno de los Estados de
una empresa industrial o comercial del otro Estado explo-
tado por el arrendador, o en el ejercicio de una profesión
liberal ejercida en uno de los estados por el arrendador
que tiene su residencia en el otro Estado, dichos cánones
reciben el trato de acuerdo con las reglas que, conforme
al Convenio, son aplicables a las rentas provenientes reg

pectivamente de una empresa industrial o comercial o del ejercicio de una profesión liberal."

Se recogen en estos apartados los criterios del modelo - de Londres que ya apuntamos. No deja de ser cierto que estos - criterios de no imposición en la fuente se practican en numero - sos convenios, entre miembros de la OCDE que son países indus - trializados. Si la balanza tecnológica entre dos países regis - tra equilibrio no existe inconveniente alguno para adoptar cual - quiera de los dos criterios (fuente o domicilio) sin que la me - dida suponga perjuicio recaudatorio.

Pese a ello, del cuadro del final del Capítulo Tres se - desprende que, salvo los casos de Noruega, Suiza y Países Bajos ninguna de las otras legislaciones internas práctica unilateral - mente el criterio que parecen querer imponer sus poderes públi - cos al acordar Convenios.

"7 - Aparte de las reglas previstas en el Modelo de Londres, los Convenios más recientes de los países miembros de la OCDE añaden algunas precisiones particulares relativas a:

- a) Los derechos de arrendamiento por la concesión de películas cinematográficas. Estos se tratan en la mayoría de los Convenios como los otros cánones; en otros, sin embargo se consideran como rentas industriales o comerciales.
- b) Las remuneraciones por la cesión de equipos industriales - o científicos. Estas se tratan como cánones por la concesión de licencias de explotación.
- c) Los cánones que no correspondan a una contraprestación ade - cuada. En este caso el montante de los cánones convenidos - difiere del estipulado generalmente en las mismas circuns - tancias, con el fin de sustraer del gravamen de un Estado - contratante una parte de las rentas. En la medida en que - las remuneraciones convenidas sobrepasen el importe corres - pondiente a una contraprestación adecuada, el Estado en que los derechos se exploten tiene derecho a gravar."

"8 - Partiendo de los datos expuestos, el Comité - Fiscal ha elaborado el artículo relativo a la imposición directa de los cánones por la concesión de licencias de explotación y remuneraciones análogas."

La inclusión en los cánones de otras cesiones de uso mobiliarias no ofrece para nosotros dificultad alguna (pongamos en - el epígrafe adicional d) de la antigua Tarifa II de Utilidades). En cuanto a la reducción de importes por relaciones especiales - también es una vieja previsión de nuestra legislación de Utilidades con su consecuencia lógica de intervención del Jurado. Creemos sin embargo que no ha sido de frecuente aplicación.

"B') Deducibilidad de los cánones al determinar la renta del deudor:

"9 - Ciertos países no permiten la deducción de - los cánones pagados como gasto fiscal del deudor, más que si el beneficiario reside en el mismo Estado que el deudor. En caso - contrario no autorizan la deducción. El Comité Fiscal considera deseable que la deducción se admita igualmente en el caso de que el beneficiario sea residente de un Estado y el deudor de otro, - excluyéndose desde luego los supuestos en que exista fraude. Esta consideración se basa en la simple razón de que el impuesto - pagado por el beneficiario no se retiene en el país de la fuente conforme a la redacción propuesta del artículo. Cualquier otra manera de proceder permitiría neutralizar los efectos beneficiarios de las medidas tomadas para evitar la doble imposición."

Esta no deducibilidad suele fundarse, si es general, en - que si el gasto que disminuye la renta reduce el impuesto de un país, la renta generada por el pago que ese gasto supone debe tributar en el mismo país. El argumento es bastante frágil pues todo conjunto económico ha de tener entradas o salidas y no es jus

to el sistema que se propone.

Otra cosa ocurre cuando la deducibilidad se niega sólo en el caso de que la perceptora del canon sea matriz de la pagadora; en legislaciones que tal preveen (como Brasil) el espíritu de la norma, al parecer, es, en tal caso, evitar el fraude consistente en disfrazar los dividendos como cánones.

En efecto, el beneficio de la filial paga el Impuesto de - Sociedades y el remanente distribuido el de dividendos, pues bien, pagando directamente cánones se evita la etapa del Impuesto de So ciedades.

Como postula el párrafo comentado tampoco esta conducta es justa; si el canon es excesivo, estúdiase y redúzcase su importe al adecuado, pero no se generalice la presunción hasta el extremo de negar en todo caso la deducibilidad.

"B) Comentario de las disposiciones del Artº 12.

"Párrafo 1.

"10 - Conforme al modelo de Londres de 1946 y a - las soluciones consagradas por muchos Convenios acordados entre - Miembros de la OCDE, el párrafo 1, adopta el principio de la impo sición exclusiva en el Estado en que el beneficiario es residente, (excepto en el caso del párrafo 3. La precisión efectuada al fi - (nal del párrafo 1 tiene por objeto impedir que la condición de re (sidente del acreedor de los cánones pueda ser estimada en la per- sona de un agente u otro arrendatario interpuesto entre el acree- dor y el deudor y fundarse en el derecho que tiene a percibir la renta. El término "pagados" alcanza un sentido muy amplio, en - tendiéndose por "pagar": "ejecutar la obligación de poner los - fondos a disposición del acreedor de la forma prevista por el con (trato o por los usos comerciales."

"11 - El parágrafo 1 no precisa si la exención en el país de la fuente debe o no quedar subordinada a la imposición efectiva de los cánones en el país de la residencia. Esta cues - tión puede ser resuelta a través de negociaciones bilaterales en uno u otro sentido."

En cuanto al principio del gravamen exclusivo en el domicilio, ya hemos puesto de relieve en el Capítulo Uno con carácter general y en la evolución histórica de los modelos, que no puede considerarse aceptado universalmente. En otro apartado del presente capítulo expondremos algunos de los argumentos en pro y contra de dicho principio en materia de cánones como fase previa a la exposición de los modernos modelos que no participan de esta idea, concretamente al ~~del~~ Pacto Andino.

En cuanto al otro párrafo comentado, si el país del domicilio no grava la renta mundial de sus residentes, la exclusión de gravamen en la fuente supondría, no ya la eliminación de la doble imposición, sino la liberación fiscal absoluta de la renta.

"12 - Con varias finalidades prácticas conviene tener en cuenta el caso en el que el beneficiario de los cánones que provienen de un Estado contratante es una sociedad residente del otro Estado cuyo capital lo poseen, en todo o en parte, accionistas domiciliados fuera del primer Estado, que, habitualmente no realiza la distribución de sus beneficios en forma de dividendos y que goza de un régimen fiscal privilegiado (sociedad privada de inversión "base company"). La cuestión consiste en decidir si está justificada en este caso la exención de los cánones en el país de la fuente. Con ocasión de negociaciones bilaterales pueden acordarse derogaciones excepcionales para definir el régimen que debe aplicarse en el caso contemplado."

Se plantea aquí el tema de la sociedad como ente interpuesto para facilitar la obtención de la aplicación del Convenio. A causa de ello se ha propuesto en esta nueva redacción el empleo del término "beneficiario efectivo". En todo caso, a no ser que exista una no sujeción o un régimen especialmente beneficioso para las sociedades en el país de residencia de la entidad interpuesta, el tránsito de las rentas por él puede suponer una imposición

en cascada que elimine cualquier ventaja a obtener por el supuesto fraude de ley internacional.

Por otra parte ya vimos, al estudiar el modelo de Londres que en éste ya se preveía una imposición en la fuente para el caso de empresas vinculadas.

"Párrafo 2.

"13 - El párrafo 2 contiene la definición del término "cánones". Se trata, en general, de cesión de uso de derechos o bienes que revistan diversas formas de propiedad literaria o artística, elementos de propiedad industrial o comercial especificados en el texto, así como informaciones relativas a una experiencia práctica adquirida en el campo industrial, comercial o científico.

La definición se aplica a las remuneraciones pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho del tipo mencionado, sea o no susceptible de depósito, registro o inscripción pública dicho derecho.

La definición comprende tanto los pagos hechos en ejecución de un contrato de licencia, como las indemnizaciones que una persona se vea obligada a pagar por el uso abusivo de un derecho.

(A título indicativo se facilitan a continuación varias explicaciones para delimitar el ámbito de aplicación del artículo 12 en relación con otros artículos del Modelo en lo que respecta al arrendamiento de equipos y a la comunicación de informaciones."

"14 - Es preciso distinguir claramente entre los (cánones pagados por el uso de equipo, que quedan sometidos al artículo 12, y los pagos que constituyen el precio de una venta o cesión de material que pueden comprenderse, según los casos en (los artículos 5 y 7 (beneficios de las empresas), en el 13 (ganancias de capital), en el 14 (rentas de una profesión independiente), o en el 21 (rentas no mencionadas expresamente). En ciertos (contratos los elementos del arrendamiento y la compraventa se encuentran mezclados, de manera que resulta difícil a veces determinar su valor jurídico. En lo que respecta a las ventas condi-

(cionales o al arrendamiento-venta, parece que predominan los elementos de la venta, ya que las partes han pactado desde el principio una transferencia de propiedad, aunque subordinándola al pago de los diferentes vencimientos. Por el contrario, en el caso del "leasing" el objeto casi exclusivo, o al menos principal del contrato es un alquiler, incluso si el arrendatario tiene — la facultad de convertirse en adquirente del material en el curso de la ejecución del contrato. El artículo 12 se aplica pues a los alquileres pagados por el arrendatario, comprendidos los que hubiera pagado hasta el día del ejercicio de una eventual opción de compra."

"15 - Conforme a la práctica predominante seguida en los Convenios entre países miembros de la OCDE, las rentas por arrendamiento de películas cinematográficas se tratan asimismo como cánones, se proyectan dichos films en salas de espectáculo o por televisión. Sin embargo puede acordarse al negociar un Convenio en concreto que sean tratados como beneficios industriales o comerciales y sometidos, por consiguiente, a las disposiciones de los artículos 5, 7 y 9."

"16 - Las reglas antes expuestas para el alquiler de películas, pueden igualmente aplicarse a los cánones que una empresa de navegación marítima obtiene por el alquiler de sus contenedores y que constituye una actividad complementaria o accesoria de dicha compañía de transporte. La renta obtenida debe considerarse incluida en el artículo 8."

"17 - Al hablar de los cánones que consisten en remuneraciones pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, el párrafo 2 se refiere a la noción de Know-how. Varios autores especializados en la materia han formulado distintas definiciones que en el fondo no se contraponen entre sí. Una de ellas, dada por la Asociación de Oficinas para la Protección de la Propiedad industrial, dice que el Know-how es "el conjunto no divulgado de in -

(formaciones técnicas, patentables o no, para la reproducción indus-
(trial inmediata y en las mismas condiciones de un procedimiento;-
(al provenir de la experiencia, el Know-how es un complemento, al-
(go que el industrial no puede conocer por el simple examen del -
(producto y el mero estudio del estado de la técnica." En el con-
(trato de Know-how, una de las partes se obliga a comunicar sus co-
(nocimientos y experiencias particulares no reveladas al público, a
(la otra que se obliga a pagar un precio. El concedente no tiene
(necesariamente que participar en la aplicación de la licencia ni
(garantizar su resultado. Este contrato se diferencia pues de --
(aquellos en que se realice una prestación de servicios que se ba-
(san en los conocimientos usuales en la profesión, comprendiendo --
(la ejecución de obra o resultado que garantiza la misma parte con-
(tractual.

No constituyen en principio cánones, en el sentido del artº
(12, las remuneraciones obtenidas en el servicio post-venta, o las
(prestaciones en que consiste la garantía por un plazo que se da --
(al comprador de un equipo. Tampoco la pura asistencia técnica, --
(ni los informes o evacuación de consultas elaboradas por un inge-
(niero un abogado o un experto contable. Tales remuneraciones se
(comprenden generalmente en los arts. 7 ó 14. En la práctica de --
(los negocios se encuentran a veces contratos que incluyen un Know
(-how y prestaciones de asistencia técnica.

Un ejemplo, entre otros es el contrato de "franquicia" --
(("franchising") por el que el concedente comunica al concesiona --
(rio sus experiencias y conocimientos y le proporciona una asisten-
(cia técnica variada, a la que se añaden, en ciertos casos, ayudas
(financieras y entregas de mercancías.

En las hipótesis de contratos mixtos conviene descomponer,--
(por interpretación de las cláusulas contractuales o con ayuda de
(otra documentación complementaria fiable, la remuneración estipu-
(lada en función de las prestaciones a que corresponde. Cada par--
(te deberá someterse al régimen fiscal que le sea aplicable. Sin --
(embargo, cuando una prestación constituya el objeto principal del
(contrato y las otras tengan un carácter accesorio y poco considera-
(ble parece posible someter la remuneración total al régimen de la
(prestación principal."

"18 - Las indicaciones que se acaban de hacer respecto de los contratos mixtos pueden también encontrar aplicación (respecto de ciertas representaciones artísticas, en particular un concierto en que interviene un director de orquesta, o un recital (dado por un músico. La remuneración correspondiente a la prestación musical aumentada, en su caso, por la cantidad ofrecida en pago por su radiodifusión simultánea parece en principio que debe regirse por el artº 17 del Modelo de París. Pero cuando en virtud del mismo contrato, o de un contrato distinto la prestación musical es registrada y el artista ha estipulado en su beneficio (los cánones sobre la venta o la audición pública de discos, la remuneración por tal concepto debe incluirse en el artº 12."

La definición es lo suficientemente amplia para incluir el arrendamiento de bienes muebles, equipos, propiedad intelectual e industrial así como a los servicios o asistencia técnica.

En el protocolo de algunos convenios (por ejemplo, proyecto Brasil-España) se aclara que el término "informaciones industriales, comerciales o científicas" comprende las prestaciones de asistencia técnica, no concordando pues, totalmente en los "comentarios"

Los nuevos desarrollos doctrinales del "Know-how", sobre todo el libro de Demin citado en el Capítulo Dos, se recogen en el párrafo 17. Es muy discutible el tratamiento conjunto que propone el comentario para los contratos mixtos, sobre todo por la dificultad de estimar las prestaciones que hayan de tenerse por "poco considerables".

"19 - Hay que destacar, por otra parte, que los cánones variables o fijos por explotación de yacimientos, fuentes u otras riquezas del suelo se rigen por el artículo 6 (beneficios (de bienes inmuebles), y no por este artículo; si dos estados contratantes experimentasen dificultades jurídicas para aplicar (dicha distinción en lo que respecta a la cesión de uso de un equipo, podrían añadir al párrafo 2, tras de las palabras "de -

(un equipo industrial, comercial o científico", la precisión si -
(guiente: "siempre que no constituya dicho equipo un bien inmue-
(ble cuyas rentas regula el artº 6".

En este punto la concordancia del concepto del modelo con la legislación española es más discutible ya que en nuestro im -
puesto sobre las Rentas del Capital (evidentemente de carácter -
mobiliario), se incluye el arrendamiento de minas. En todo caso,
este cambio de calificación conviene a nuestro país ya que el
artº 6 atribuye la facultad de gravar al país de la fuente sin -
fijar límite a tal imposición. (98)

"Párrafo 3"

"20 - Ciertos Estados estiman que los dividendos, los intereses y los cánones que se pagan de su fuente territorial de rentas a residentes de otros Estados no se incluyen en el ámbito de aplicación de las disposiciones que tratan de evitar la doble imposición cuando el beneficiario tiene establecimiento -
permanente en el primer Estado. Sin embargo el párrafo 3 no se inspira en tal concepción de lo que a veces se ha llamado "fuerza atractiva del establecimiento permanente". No se quiere decir pues que los cánones procedentes de la fuente de un Estado -
tengan que considerarse vinculados, aunque sea por ficción, al establecimiento permanente en ese Estado del beneficiario que es residente del otro Estado, en virtud de una especie de presunción legal, e implicando la ausencia de necesidad de aplicar límite alguno a la imposición en el país de la fuente.

El sentido del párrafo se limita a integrar los cánones en la renta del establecimiento en el caso de que hayan sido generados por, derechos o bienes que formen parte del activo de dicho establecimiento o que se encuentren vinculados efectivamente al mismo. En este caso, el párrafo 3 dispensa al país de la fuente del límite previsto en el artº 12.

Estas reglas hay que interpretarlas conjuntamente con las

(98). Sobre la no inclusión del antiguo epígrafe adicional b) de la Tarifa II -
de Utilidades y su calificación en los convenios españoles hacemos remisión en el Capítulo Cinco.

(del artº 7 (Beneficios de las empresas). Las mismas consideraciones son de aplicación para el caso de base fija de profesional (les a la que esté vinculado el bien o derecho, en este caso se aplica el artº 14."

El problema que presenta este párrafo es complejo. De una parte decidir si la vinculación del canon con el establecimiento permanente es automática. En este punto lo lógico es afirmar - con el comentario de la OCDE que no es así. Sin embargo ello - comporta un sin fin de dificultades prácticas que motivan el que algunos países partan de una vinculación automática para evitar difíciles interpretaciones. Tal es el caso de Italia que ha formulado su oportuna reserva al respecto como tendremos ocasión de reproducir.

Un segundo problema, planteado en el caso de sistemas fiscales con impuestos cedulares de exacción previa o "a cuenta" - es el de si, aún admitiendo la vinculación del canon con el establecimiento, ha de liquidarse el impuesto a cuenta.

En España, y dada a la dicción del artº 7.7. del Modelo - (99) se ha hecho prevalecer en la interpretación de algún convenio, a través del procedimiento previsto en el mismo modelo de - resolución de controversias, la opinión de que sólo deberá tribu- tarse por el beneficio del establecimiento. Ello impediría en - la práctica la aplicación para estas rentas de las consecuencias del régimen de "impuesto mínimo" que el "impuesto a cuenta" re- presenta respecto de nuestro impuesto sobre Sociedades.

"Párrafo 4"

"21 - Este párrafo tiene por objeto limitar el ámbito de aplicación de las disposiciones relativas al gravamen de

(99). Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en - otros artículos de este convenio, las disposiciones de aquellas no - quedarán afectadas por las del presente artículo.

los cánones, en el supuesto de que el montante de los cánones pagados excediera, por razón de relaciones especiales que el deu - dor y el acreedor tuvieran entre ellos o con terceras personas, - del que hubiera sido convenido si el deudor y el acreedor lo hu - bieran estipulado en condiciones normales. En esta hipótesis se prevee que las disposiciones del artículo no se aplicarían más - que a este último importe y que el exceso podrá continuar siendo gravado conforme a la legislación de los dos Estados contratan - tes y teniendo en cuenta las restantes disposiciones del Modelo."

"22 - Del mismo texto se colige que, para que la disposición se aplique, es necesario que la remuneración califi - cada como excesiva proceda de relaciones especiales existentes - entre el deudor y el acreedor, o que el uno u el otro las manten - gan con terceras personas. Pueden citarse a título de ejemplo, - los casos en que los cánones se paguen a una persona física o ju - rídica que controle directa o indirectamente al deudor, que sea controlado directa o indirectamente por él o que dependa de un - grupo que tenga con él intereses comunes. Los ejemplos que se - acaban de mencionar son similares o análogos a los casos previs - tos en el artº 9 (empresas asociadas)."

"23 - Por otra parte, la noción de relaciones es - peciales cubre también las relaciones de parentesco y, en gene - ral, cualquier comunidad de intereses, distinta de la relación - jurídica que da lugar al pago de los cánones."

"24 - Por lo que respecta al régimen aplicable al exceso del importe "entre terceros" de los cánones, será necesario apreciar la naturaleza exacta de este exceso en función de las circunstancias propias de cada caso, con el fin de determi - nar el tipo de renta en el que conviene incluirlo para la aplicación de las disposiciones fiscales de los Estados interesados y

(las del Convenio. Si dos Estados contratantes experimentan difi-
(cultades para determinar qué otras disposiciones del Convenio -
(son aplicables según el caso al exceso de los cánones, nada les
(impide añadir a la última frase del párrafo 4 precisiones suple-
(mentarias con la condición de no alterar el sentido general de -
(dicho párrafo."

En estos párrafos se plantea el caso de pagos excesivos y la posibilidad de reajustar los gastos e ingresos en los Estados que determinen las rentas de las entidades deudora y acreedora - de los cánones. En principio hay que tener presente como módulo el "arms length" de la doctrina anglosajona (acuerdo de terceros) para terminar como cuantía justa la que se hubiese acordado en - tre empresas independientes. Pero quizá el tema fundamental es el de si reajustado el impuesto para conseguir una renta mayor - en el país de la fuente (reduciendo el gasto), debe o no produ- cirse una corrección correlativa en el país del domicilio (redu- ciendo el ingreso).

Este tema ha sido estudiado muy detenidamente por la doc - trina internacional (100), en las resoluciones acordadas se pone de manifiesto la necesidad de coordinar las valoraciones de las dos Administraciones.

Nuestra opinión particular es que ello se justifica cuando no ha habido mala fe por parte de las empresas afectadas, no pa- reciendo justa esta preocupación de los fiscos en caso de que la empresa hubiese ocultado datos o manipulado artificiosamente los precios.

(100). IFA 25. Washington 1971. Cahiers de Droit Fiscal International. Vol. LVI-b. Deuxième sujet.- "Criteria for the allocation of items of in- come and expense between related corporations in different states, - whether or not parties to tax convention".
Rapporteur Général: Stanley S. Surrey.

"25 - Por supuesto, en el caso de que los principios y las reglas derivadas de las legislaciones internas respectivas llevasen a los dos Estados a aplicar un artículo diferente del Convenio, para someter a imposición al mencionado exceso, será necesario con el fin de resolver la dificultad, poner en marcha el procedimiento amistoso previsto en el Convenio."

"26 - Observación.: La observación formulada por (España, Portugal, y Turquía en relación con los comentarios al - (artº 8, se aplica igualmente al párrafo 16 de los presentes Comentarios respecto del arriendo de contenedores."

(La mencionada observación tiene por objeto reservarse estos países, para los convenios que celebren, proponer que el arriendo - de contenedores, incluso con carácter complementario o accesorio, se considere como una actividad distinta del transporte marítimo y aéreo y se excluya, por consiguiente, del ámbito de aplicación de estos artículos y comentarios).

"C)"Derogación especial aprobada en favor de ciertos países."

"27 - Los siguientes Estados Miembros, España, - Grecia, Portugal y Luxemburgo, estiman que no les es posible renunciar completamente a la imposición en la fuente de los cánones procedentes de su territorio que se paguen a residentes en el extranjero. Están, sin embargo, dispuestos a limitar su imposición en la fuente sobre estos cánones al 5% como máximo de su importe bruto."

"28 - Por su parte, los otros Estados Miembros se declaran dispuestos a reconocer a los Estados mencionados en el número anterior, en los Convenios bilaterales y a condición de - reciprocidad, un derecho limitado en la forma descrita."

"29 - Se recomienda a los Estados contratantes - que, cuando en un Convenio bilateral se haga uso de esta deroga ción, para la redacción de la cláusula particular reguladora de la imposición en la fuente, se inspiren en las fórmulas empleadas en los párrafos 1 y 2 del artículo relativo a los intereses. En el mismo caso será también necesario definir el Estado de ori - gen de los cánones. Para esto se utilizará como modelo la fór - mula empleada en el párrafo 5 del artículo relativo a la imposi ción de los intereses.

(En otros puntos se hace remisión a los números 33 a 38 de (los Comentarios relativos al artículo 11."

"D)"Reservas al artículo."

"Párrafo 1.

"30 - Austria no puede aceptar una disposición - que la impida establecer en los Convenios ~~de~~ doble imposición - que celebre el derecho a gravar los cánones en la fuente hasta el tipo del 10%."

"31 - Japón se reserva el derecho de gravar los cánones."

"32 - Turquía no puede aceptar un tipo impositi - vo inferior al 20%."

"Párrafos 1 y 2

"33 - Canadá reserva su posición sobre los párra - fos 1 y 2 del artículo. Sin embargo, las autoridades canadien - ses estarían dispuestas a acordar la exención de impuestos para los cánones correspondientes a los derechos de autor y para las remuneraciones similares relativas a la publicación o reproduc - ción de las obras literarias, dramáticas, musicales o artísti - cas (con exclusión de los cánones o rentas relativos a las pe -

lículas cinematográficas y las películas y bandas utilizadas por la televisión) cuando estos cánones procedan de fuentes situadas en el territorio de uno de los Estados contratantes y se paguen a un residente del otro Estado contratante."

"Párrafo 3."

"34 - Italia se reserva el derecho de someter los cánones así como las rentas procedentes de la enajenación de los derechos o bienes que los producen a los impuestos previstos por su legislación en todos los casos en que sus beneficiarios posean un establecimiento permanente, en Italia, aún si el derecho o bien productor del canon no está efectivamente vinculado al establecimiento permanente considerado."

Los votos en contra en la OCDE no significan vetos, el artículo se aprueba, algunos miembros se oponen y los otros están de acuerdo con admitir excepciones a la aplicación para los disidentes. Es esta flexibilidad y esta prudencia, teniendo en cuenta la estructura económica y fiscal de cada parte interesada, la que ha permitido el evidente éxito de que ha disfrutado durante su decenio de vida el modelo que comentamos.

3º. LOS ARGUMENTOS EN CONTRA DEL GRAVAMEN DE LOS CANONES EN EL PAIS DE LA FUENTE.

A través de los apartados primero y segundo de este Capítulo han quedado expuestos los hitos de la evolución del criterio sobre el país que tiene derecho a someter a imposición los cánones. Hemos visto así como del modelo de Méjico, basado en el criterio de la fuente, se ha pasado, en los de Londres y París, al del domicilio. Sin embargo, como se podrá apreciar en las nuevas formulaciones de Modelos de Convenios aparecidas en foros ajenos a la OCDE, surge de nuevo con fuerza el principio de la fuente.

Por ello, y para mejor conocer la filosofía actual de las diferentes tendencias hemos estimado oportuno traducir a continuación la segunda parte del trabajo del norteamericano Walter Beaman, que ya utilizamos en el Capítulo Segundo al tratar el tema de la contabilización de los cánones, en cuanto representa un ejemplo muy significativo dentro de la defensa del criterio del domicilio en la atribución internacional de este tipo de rentas. Es preciso partir de los ejemplos y consideraciones citados en el mencionado Capítulo Segundo para no volver a reproducirlos.

"Los hechos explicados anteriormente se basan sobre la idea de que el desarrollo de la información sobre la propiedad y la concesión de la licencia correspondiente tienen lugar en el país del poseedor y que los ingresos imponibles se generan obviamente y enteramente en este país. Ahora, se considerará el caso en que el Know-How se cede a una empresa extranjera para utilizarlo en otro país."

Beaman llama propiedad a la titularidad del Know-How, - respetamos la traducción aunque diferimos de la calificación de

tal titularidad como derecho real, como expusimos en el Capítulo Segundo. El pragmatismo con que está concebido el escrito hace suponer que no pretende tener precisión jurídica.

"El programa de convenios internacionales impositivos tiene como base el que un Estado tiene un derecho preferente para hacer pagar impuestos sobre ingresos de una empresa - dentro de su territorio (país de la fuente)".

"Para determinar donde se generan los ingresos de una empresa, la idea usual es que los ingresos netos de una empresa se producen en el lugar donde se emplean el capital y el trabajo."

Retengamos este concepto que puede contribuir luego a - mostrarnos los puntos menos fundados de la argumentación de Beaman.

"Caso de producirse los ingresos por el empleo de una propiedad tangible y los servicios de personas totalmente en un país, solamente este país podrá gravar los ingresos netos así producidos. El ejemplo más simple de la aplicación de este principio es el de la producción de bienes, completamente dentro de un país, aunque parte de las mercancías producidas de esta manera vayan a otro país, se exporten."

"Supongamos por ejemplo que se produzcan corbatas de soda en el país X, y que el dueño de un almacén de ropa del país Y las vende. Cuando éste compre una cantidad de corbatas en el país X, enviándolas al país Y, la fuente de ingresos sigue siendo en el país X, ya que el vendedor en el país X no ha empleado propiedad ni servicios en el país Y."

"Los convenios internacionales consideran este caso estableciendo que el vendedor de uno de los estados contratantes - no pagará en el otro estado contratante (donde vive el comprador) a no ser que el vendedor entre en el Estado del almacenista -

y emplee propiedad y servicios hasta un grado importante, teniendo un establecimiento permanente en el Estado del comprador."

"Al emplear propiedad y servicios en el país del comprador hasta un punto en que se considerase constituido "establecimiento permanente", el vendedor de corbatas abriría una oficina de venta en el país Y para aceptar pedidos de corbatas hechas en el país X. El país del comprador podría aplicar impuestos, - aunque los impuestos se calcularían solamente sobre los ingresos netos obtenidos de las actividades de esta oficina en el país.- Y. Los ingresos netos de la venta se considerarán obtenidos por el procedimiento conjunto de producción y venta, parte del cual tiene lugar en el país del vendedor (donde tiene lugar la fabricación) y otra parte en el país de destino (donde los empleados del fabricante trabajan solamente en la venta y distribución del producto)."

"En este caso hay que hacer un reparto natural de los - ingresos netos, bien por una venta a precio de fábrica entre la central y el establecimiento para la reventa con beneficio en el país de destino, o por una comisión, facturada a la central-fabricante por el establecimiento vendedor en caso de que se facture directamente de la central fabricante al comprador."

Hasta aquí la exposición es perfectamente ortodoxa, si bien no se destaca la importancia que puede tener el que el concepto de establecimiento permanente que se acepte sea muy estricto o muy amplio.

"De acuerdo con estas reglas, cuando se fabrica una máquina en el país X por el vendedor, y se vende a un comprador para su uso en el país Y, donde el vendedor no tiene un establecimiento permanente, los ingresos íntegros de la producción - y de la venta se considerarán como pertenecientes al país X, ya que es el único en que el vendedor emplea capital y trabajo para

ganar los ingresos netos. En el país Y, el comprador capitalizaría el coste de la misma y amortizaría ese coste durante el tiempo del uso. Así, el importe íntegro pagado por el comprador al vendedor - se deduciría de los ingresos brutos, obtenidos de su uso al país de destino, al determinar los ingresos netos obtenidos por el comprador de la máquina en ese país. No se atribuiría ninguna parte de los ingresos netos del vendedor al país Y donde la máquina, comprada se ha utilizado."

El salto dado desde un bien de consumo (corbata) a un bien de producción o equipo (máquina) no es ajeno a un planteamiento menos neutral de lo deseable, ya que este segundo tipo de venta puede llevar normalmente implícito un servicio de asesoramiento para instalación, puesta en marcha y utilización, que instintivamente se acumula a la venta, pero que debemos en absoluto excluir de la hipótesis, ya que en otro caso una parte de los conocimientos acumulados (capital) y del esfuerzo humano (trabajo) del fabricante se desarrollarían en el país del comprador.

"El procedimiento por el cual la información industrial (Know-How) se genera y se transfiere, puede ser considerado directamente como análogo a la producción y a la venta de bienes de capital. La información se desarrolla por el empleo de propiedad y servicios (capital y trabajo) en el país X. Puede ser hecha en secreto por el dueño y utilizada en la producción de bienes para venta, o puede ser "vendida" (revelada por dinero), bien en el propio país del vendedor, o en un país extranjero."

Tampoco creemos que Beaman emplee "venta" en su sentido jurídico, en cuanto "contrato traslativo del dominio", sino en un sentido económico o contable como "transmisión de contenido patrimonial que genera ingresos". En este sentido hay que volver a recalcar el sentido puramente pragmático de la exposición.

"Cuando se trate de una venta internacional, se -
considerarán los ingresos netos de esta venta en el país del vende-
dor como habiendo sido originados por el empleo de capital y traba-
jo en el propio país, y como resultado, este país se considerará -
con derecho a cobrar impuestos sobre el total de los ingresos netos.
En el país del comprador, el coste de la información sobre la pro-
piedad se deducirá de los ingresos obtenidos por el comprador del
Know-how, normalmente a través de una amortización de los desembol-
sos de capital. Los ingresos netos, obtenidos por el comprador se-
rán gravados con los impuestos sobre la renta del país de destino."

Aquí, el autor americano, da un nuevo salto para pasar -
de la venta de un bien de equipo a la prestación de un servicio téc-
nico. Creemos que si para la primera operación el trabajo "in situ"
es normalmente necesario, para la segunda, para ceder el uso -que -
no la propiedad, si existiera- del Know-how, es sencillamente im- -
prescindible. Hay que hacer excepción de los conocimientos proporcio
nados en el país del transmitente mediante visita del personal del -
adquirente a las instalaciones del primero.

Este es un caso límite que no debe tenerse en cuenta en -
formulaciones de tipo general.

"Adoptando la analogía expuesta como una regla -
para la imposición, el Estado del vendedor gravaría los ingresos ob-
tenidos por el vendedor de la venta de los bienes de capital y la -
venta de información intangible sobre la propiedad sin hacer distin-
ción alguna. El Estado del comprador tampoco haría una diferencia.
En ninguno de los dos casos se impondrían gravámenes al vendedor en
el Estado del comprador ya que debe considerarse que el vendedor no
ha obtenido ingresos de ninguna clase por operaciones llevadas a - -
buen fin por él en el Estado del comprador. El valor del dinero remi-
tido del Estado del comprador, al Estado del vendedor se nivela exac-
tamente por el valor de la propiedad tangible o intangible que el -
vendedor ha transferido al Estado del comprador. Así, la remesa o -
el pago por el comprador al vendedor no estará sujeta a impuestos -
sobre la renta, por retención o de otra forma. El comprador pagaría

impuestos sobre la renta sobre los ingresos netos generados por la propiedad tangible o intangible, y tales impuestos se pagarían en el país de destino."

El mismo resultado se producirá cuando el pago por la propiedad de capital (tangible o intangible) se efectúa en el momento de la venta o cuando se difiere y aplaza durante el período de uso por el comprador de la misma, como ocurre muchas veces en el caso de la venta de Know-How o licencias."

Volvemos a insistir en las imprecisiones jurídicas. En este caso la equiparación entre el arrendamiento y la venta a plazos.

"En efecto, ningún convenio internacional establece que se deba tratar de igual manera la venta de bienes de capital y de Know-How, y no se tratan de igual manera, con el resultado que la solución del problema de la doble imposición elaborada para la venta de bienes, no se aplica para la venta de licencias ni de Know-how."

"Con respecto a la venta internacional de bienes, este problema ha sido resuelto por la aceptación casi universal de la propuesta de que se originan ingresos cuando se emplea capital y trabajo para su producción, y la propuesta auxiliar de que, cuando tal empleo tenga lugar en más de un país, los ingresos completos netos se producen en proporción con las cantidades relativas de capital y trabajo empleadas en las secciones del procedimiento de la producción y distribución desarrolladas en los países respectivos. El reconocimiento de este principio ha excluido exigencias de los estados de destino para la imposición de gravámenes sobre la venta de bienes importados de otros países sin la intervención de un establecimiento permanente en el país de destino, y al emplear tal establecimiento permanente, el reconocimiento del principio ha limitado la exigencia de impuestos a una parte apropiada de los ingresos netos de la transacción."

"No se puede decir lo mismo de la venta internacional de tecnología. Los fondos derivados por el vendedor de una transferencia de la información sobre propiedad han sido considerados como ingresos imponibles en el país del vendedor, tanto si el importe se paga con una suma total ó durante un período del uso, - como una licencia. Al mismo tiempo, el Estado del comprador no ha considerado el importe pagado al vendedor como un pago para la importación de bienes de capital no tangibles, y tales pagos están - sujetos uniformemente a imposición en el Estado comprador, usual - mente por retención. Si no se alivia, esta situación de doble imposición puede ser bastante dura, como se puede ver mirando los - ejemplos," citados en las páginas 55 y 56, (Capítulo Segundo), y teniendo en cuenta, sobre ellos, las consideraciones siguientes.

"Supongamos que la información sobre la propiedad se venda por un precio de 30 unidades monetarias, pagado durante un período de 10 años al tipo de 3 unidades/año como en el método 1. Supongamos además que exista una retención de impuestos en el país del comprador con un tipo de $33 \frac{1}{3}\%$ del importe remitido. El importe total recibido por el vendedor será así de 20 unidades monetarias. Refiriéndonos al ejemplo del método 1, se verá que - los costes relativos a la generación del importe para la información sobre la propiedad suman 20 unidades."

"Así, los ingresos netos antes de pagar los impuestos extranjeros son 10 unidades, y un impuesto de 10 unidades supondría una imposición al tipo del 100% de los ingresos netos, - obviamente una situación insostenible que tendría como resultado - la negativa a hacer transferencias de tecnología."

"Cuando el vendedor emplea el método 2, práctica contable más conservadora, registrando los gastos de investigación al realizarlos, y no durante el tiempo del uso de la información sobre la propiedad, habrá que analizar la situación, que resulta algo diferente. Como los pagos se efectúan durante un período de 10 años, se considerarán en el Estado del vendedor como si - fuesen ingresos al 100%, aunque del pago total de 30 unidades deberían deducirse las 20 unidades de los costes necesarios que se hicieron, para determinar los ingresos netos verdaderos. La razón de no deducir es que el coste de 20 unidades previamente ha sido aplicado para disminuir los impuestos sobre otros ingresos netos el año de

su ejecución, y la inclusión de los ingresos netos de una realización posterior por cesión de Know-how, está justificada para nivelar la reducción de impuestos previamente obtenida por la amortización anterior de las 20 unidades."

"Cuando hayan sido pagados los plazos de todos los años (tres unidades/año) estos pagos, estarán sujetos, primero, en el país del pagador a la retención de impuestos con un tipo de $33 \frac{1}{3}\%$, y luego en el país del tenedor con un tipo del 50%, lo que arroja un tipo efectivo del $66 \frac{2}{3}\%$ de las 30 unidades monetarias. Esta doble imposición de 20 unidades está nivelada por el beneficio anterior de impuestos, ya que el obtenido en el país de origen tuvo un importe de aproximadamente 10 unidades, y el resultado en total del impuesto a pagar es de 10 unidades, con el mismo tipo efectivo de 100%, como resulta del método núm. 1."

"En los 2 métodos, el tipo efectivo del 100% es inaceptable y excluiría las transferencias internacionales de tecnología. Los intentos para aliviar la doble imposición en este caso han tomado dos formas: la concesión de un crédito sobre los impuestos extranjeros en el país que exporta la tecnología, o bien una reducción en la retención de impuestos en el país de destino de la misma."

"Al aliviar la doble imposición por la concesión de un crédito sobre los impuestos extranjeros en el país de exportación, se podría aplicar, el análisis siguiente. Primero, se podría considerar que el crédito no podría exceder al importe de los impuestos que exigiría normalmente el país de origen, partiendo de un tipo de aproximadamente 50% sobre los pagos por transferencias de Know-how. Suponiendo que estos pagos importan 3 unidades monetarias - anualmente durante 10 años, como en los ejemplos anteriores, y que el vendedor lleva su contabilidad según el método 1, los impuestos sobre los ingresos netos anuales en el país del vendedor serían de 0,5 unidades (50% de una unidad). Ya que la retención de impuestos en el país del comprador importaría una unidad monetaria ($33 \frac{1}{3}\%$ de 3 unidades monetarias), el crédito sobre los impuestos extranjeros excedería del límite permitido en el país de origen del vendedor, dando como resultado que los impuestos en el país de origen se reducirían a cero, y los impuestos efectivos importarían el total reteni-

do en el país del comprador, sin poder realizar la imputación total."

"Bajo el método 1, una retención de impuestos de media unidad monetaria/año sería suficiente exactamente para cancelar los impuestos del país de origen sobre los ingresos netos - de una unidad, o en otras palabras, la retención de impuestos del $33 \frac{1}{3}\%$ de los ingresos brutos somete a impuesto los ingresos netos con un tipo del 100%."

"Cuando el vendedor lleva su contabilidad de - - acuerdo con el método 2, los impuestos en el país de origen pagados por año, sumarían 1,5 unidades monetarias, y cuando las leyes del país de origen permitieran la eliminación de la doble imposición mediante un crédito sobre los impuestos extranjeros, la retención de impuestos de una unidad monetaria se absorbería por la 1,5 unidades de los impuestos en el país de origen y como consecuencia - no habría doble imposición. Pero, los contribuyentes que aplican el método 2 no se encuentran seguros de la completa concesión del crédito ya que las autoridades tributarias del país de origen establecen lo siguiente: mientras que los impuestos pagados cada año durante el período productivo de 10 años equivalen a 1,5 unidades/año, el impuesto verdadero pagado deberá calcularse disminuyendo - de las 1,5 unidades/año (15 unidades para el período de 10 años) - el importe de la reducción de impuestos, disfrutada en el momento en que los costes necesarios para la producción de la tecnología fueron deducidos al obtener los ingresos imposables. Estos costes (supongamos 20 unidades) dan derecho a una reducción de impuestos de un importe de aproximadamente 10 unidades; así, el importe total de impuestos que puede ser cancelado por el crédito extranjero no es de 15 unidades, sino solamente de 5 unidades. Existiendo esta regla, el resultado es que una retención total de impuestos de 10 unidades ($33 \frac{1}{3}\%$ de las 30 unidades) en el país importador cabe descontarla del impuesto en el país de origen solamente hasta 5 unidades, pero no en su totalidad."

"Así pues 10 unidades de las 15 se compensarán con los beneficios anteriores de impuestos de 10 unidades, dejando los impuestos retenidos por encima del impuesto del país de origen. Como el impuesto retenido es de 10 unidades monetarias y los ingresos totales netos de la venta son de 10 unidades monetarias, el ti-

po efectivo de los impuestos en el país de destino es del 100%. Como se ve, este razonamiento determina que es equivalente la aplicación del método 2 a la del método 1, con ambos se pierde el 100%, de los ingresos netos obtenidos por la concesión de una licencia - mediante la retención de impuestos."

Esta parte, un tanto prolija, del razonamiento numérico es quizá de más interés y fuerza. Sin embargo, para dar toda su fuerza al argumento Beaman ha empleado un tipo de retención en la fuente del 33,33% sobre el bruto. Esta cuantía es superior a la existente incluso en países no muy desarrollados.

"Por todas estas razones, los vendedores de tecnología en los países desarrollados no quieren conceder licencias para su utilización en países que tienen una retención de impuestos elevada sobre los ingresos obtenidos por cánones, porque el crédito sobre los impuestos extranjeros concedido por sus gobiernos no sería adecuado para aliviar la doble imposición internacional y reducir la carga total de impuestos a un nivel aceptable, v.gr. al nivel de los impuestos sobre los ingresos netos de su propio país. Estas presiones económicas obligan a tales vendedores a evitar las transferencias de tecnología y explotar la tecnología en su país, - produciendo en él bienes (mercancías) para la exportación hacia los países donde se necesitan los productos, ya que la venta hacia el extranjero de las mercancías, fabricadas con la tecnología, encontrará un trato fiscal mucho más favorable que la transferencia de la tecnología."

Si la tributación efectiva fuese siempre igual a la que procede del Ordenamiento, en todos los países, la fiscalidad, sobre todo en niveles tributarios como los del país de la fuente del - - ejemplo, alcanzaría una importancia de primer orden entre los factores para determinar la decisión de invertir en un país. De hecho no es así y la tecnología se expande internacionalmente no en

proporción inversa sino directa, seguramente son magnitudes independientes, al incremento del esfuerzo fiscal internacional.

"Si esta teoría fuese correcta, la conclusión a obtener es que el requisito mínimo necesario para eliminar la barrera que, para las transferencias internacionales de técnica suponen los impuestos en los países desarrollados, es una reducción en la retención de impuestos en el país de destino hasta el límite en que el tipo efectivo de la imposición en este país no excediera del tipo efectivo de impuestos en el país de origen."

"Utilizando los ejemplos previamente discutidos para computar, llegamos al cálculo siguiente: un impuesto retenido del $33 \frac{1}{3}\%$ sobre el bruto es igual a un impuesto sobre los ingresos netos del 100% , y, como consecuencia, una reducción en tal impuesto retenido hasta aproximadamente el $16 \frac{1}{2}\%$ daría como resultado un tipo efectivo de impuesto retenido de aproximadamente el 50% sobre el neto. Por esta razón muchos convenios internacionales para aliviar la doble imposición especifican que el tipo de la retención sobre los ingresos obtenidos de cánones no exceda del 15% . Hay que mencionar en este sentido que los convenios entre los países desarrollados muchas veces reducen el importe de la retención a cero."

"Al reducir los impuestos retenidos en el país de destino a cero, ocurrirá que el vendedor pagará los impuestos con un 50% (el tipo de su propio país) sobre los ingresos netos de la exportación de tecnología, y el país de destino recaudará los impuestos solamente sobre los ingresos netos del uso de esa tecnología por el cesionario (un contribuyente de su país) en el país de destino. Como esos ingresos netos estarán sujetos a impuestos al emplear propiedad y trabajo para obtener la producción, este resultado sería el correcto."

"Una alternativa que, teóricamente cabe oponer a la reducción de la retención por el país del concesionario, es la de hacer una petición el país menos desarrollado al país desarrollado para resolver el problema de la doble imposición mediante

una concesión del país desarrollado. Esto se traduciría, de aceptarse, en una ampliación del límite sobre el crédito de los impuestos extranjeros que podrían ser computados, para deducir los impuestos retenidos recaudados por los países menos desarrollados - como pago para tecnología. Por ejemplo supongamos que un exportador de una licencia lleva su contabilidad según el método 1."

"Podrá acreditar completamente los impuestos - retenidos de una unidad monetaria contra su obligación de pagar - impuestos en su país, si por ejemplo, tiene rentas de otro origen que le generan una cuota impositiva total de 5 unidades monetarias. Esto equivaldría a una subvención concedida por el país - desarrollado al país menos desarrollado. El país desarrollado renunciaria a recaudar impuestos sobre los ingresos en el país subdesarrollado para evitar la barrera de la doble imposición en la transferencia de tecnología a un 'país menos desarrollado'."

"La dificultad para aplicar esta alternativa - radica en el hecho de que el límite del crédito daría ocasión a - que los países menos desarrollados subieran los tipos de la retención de impuestos a niveles muy elevados, ya que los impuestos - adicionales recaudados de esta manera serían transferencias del - exportador al Tesoro del Estado. Esta consideración hace posible sólo una propuesta que modifique el límite del crédito sobre los impuestos extranjeros si se fija al mismo tiempo un límite sobre el tipo de los impuestos retenidos a aplicar en el país menos desarrollado, por un convenio o de otra manera. Por ejemplo, un país desarrollado podría aceptar la modificación de reglas para imputar los impuestos extranjeros y permitir un crédito separado, si los impuestos retenidos extranjeros sobre los ingresos obtenidos de cánones no exceden de un tipo de p.e. 25%. Esta sería una concesión unilateral que no requeriría un convenio. Alternativamente, una subida aceptable del límite podría establecerse por un - convenio en el que el país desarrollado aceptaría desviar el límite cuando el país menos desarrollado se comprometiese a que el - tipo de retención no excediera del porcentaje establecido."

En este párrafo el autor hace una especie de presunción

de mala fe por parte de las legislaciones fiscales de los países - en vías de desarrollo que no podemos calificar de muy objetiva o - científica.

"No obstante, muchos países desarrollados no dan créditos para impuestos extranjeros retenidos sobre los ingresos - obtenidos de cánones, sino que, sólomente consideran los impuestos extranjeros retenidos como no formando parte de los ingresos brutos del contribuyente. Pedir que se instituya un crédito sobre - los impuestos extranjeros retenidos, sin límite, podría ser pedir demasiado."

Como resumen final de nuestra opinión sobre los párra - fos de Beaman que preceden puede decirse que el equilibrio entre - posiciones sólo se logra por la moderación de las posturas en liti - tío. El país de la fuente debe tener en cuenta que opera sobre una base bruta y no establecer porcentajes que superen 1/6 de dicha ba - se para la retención en la fuente. El país del domicilio debe, - con reserva para casos de fraude, ampliar lo más posible su crédi - to fiscal por impuestos extranjeros, bien globalizando la imputa - ción para compensar las cargas fiscales más suaves con las más se - veras, o bien permitiendo arrastrar el exceso del tope del crédito registrado en un ejercicio a ejercicios sucesivos.

- - - - -

Las formulaciones de los argumentos han sido muy diver - sas y su cita sería repetitiva, sin embargo, antes de terminar es - te apartado, cuyo eje ha sido el texto pragmático de Beaman, no - queremos dejar de exponer, para contraste, otra argumentación más doctrinal aunque no exenta de dogmatismo (101).

(101). Stanley S. Surrey. "International income tax rules". Harvard, Cam - bridge, 1960.

"Es preciso incentivar la inversión extranjera, que pue de representar una ayuda para los países en vías de desarrollo una de cuyas principales características es la escasez de capitales."

"No ~~debe considerarse~~ lógico que un país con escaso nivel de renta no pueda gravar ciertas rentas sólo porque procedan - del extranjero."

"E_s preciso salvaguardar el principio de igualdad entre los contribuyentes."

"Se crean numerosos problemas de interpretación y administración cuando se hace depender el gravamen sobre la renta de - que ésta se obtenga en un país o en otro."

4º. EL LLAMADO "MODELO DE LA OEA".

En alguna ocasión hemos tenido la impresión de que algún - ilustre colega, al referirnos al "Modelo de la OEA", nos entendía - el de Código Tributario (Ley General Tributaria) preparado por dicha organización. Dicho texto sólo toca tangencialmente el Derecho Fiscal Internacional. Aclaramos por ello que nos referimos a los textos publicados por el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID/CEPAL, en el tomo II (Problemas de Política Fiscal), bajo el título "Reforma Tributaria para América Latina" y que corresponde a las Actas de la Conferencia de Santiago de Chile de Diciembre de 1.962.

Estos documentos fueron preparados por Joseph P. Crockett - como Consultor de la Unión Panamericana, en continuación de otros trabajos del mismo autor.

Como referíamos en "Fiscalidad Internacional Española", este trabajo no difiere, en sus principios fundamentales, de los criterios de la OCDE ya que, aunque presentado en una asamblea con mayoría latinoamericana, está elaborado por expertos estadounidenses.

Consta de tres partes el trabajo: "Observaciones preliminares", "textos de los artículos" y "comentarios".

"OBSERVACIONES":

"Los impuestos sobre dividendos, intereses, regalías, anualidades y otras rentas que son producto de la inversión - de capitales, normalmente se retienen en el país de origen. La tasa de impuesto es alta en los países industrializados -30%, por ejemplo- y en muchos convenios actualmente en vigor, el Estado de origen ha - acordado, sobre una base de reciprocidad, no aplicar impuestos sobre tales rentas o sobre tipos específicos de tales rentas, a una tasa mayor que un por ciento determinado -generalmente 15%, a veces menos- y en algunos casos, aún se otorga una exención. Esta reducción permite al Estado en que reside el beneficiario de la renta, aplicar un impuesto adicional. Un volumen muy considerable de rentas provenientes

de inversiones pasa de fuentes en los Estados Unidos, Canadá y países europeos, a residentes de otro de esos países. Por consiguiente las reducciones en la tasa de impuesto han sido de beneficio mutuo y son una de las características principales de los convenios europeos, - británicos y estadounidenses."

"No parece probable que América Latina se beneficie a través de reducciones de tales tasas. Si bien las inversiones de latinoamérica en valores norteamericanos y europeos son de volumen sustancial, la renta resultante no es, en modo alguno, tan apreciable como la - que se traslada entre Norte América y los países europeos. No parece aconsejable, por otra parte, que las repúblicas latinoamericanas alienten a sus ciudadanos y empresas a invertir en otras regiones, en tanto que sus propias economías puedan absorber con beneficio capital local. Un impuesto en el extranjero de 30 por ciento, bien puede servir como barrera conveniente a las inversiones de capital en - el exterior. Además, las repúblicas latinoamericanas perderían el - impuesto sobre rentas que pasan a un beneficiario del otro Estado, si la tasa máxima fijada en el convenio fuera más baja que su propio impuesto, según la legislación vigente y la que pueda establecerse en el futuro."

"Por estas razones, las limitaciones recíprocas en la tasa de impuesto por parte del país de origen, en lo que respecta a dividendos e intereses -Artículos VII y VII- no se recomiendan, en general, a las repúblicas latinoamericanas. Hay, sin embargo, circunstancias que podrían hacer que la fijación de una tasa más baja fuera beneficiosa. Por ejemplo, si la tasa máxima se fija al nivel de, o - por debajo de la que aplica el país menos desarrollado, en tanto que la tasa en el otro Estado es más alta, y el otro Estado aceptara cobrar la totalidad de su impuesto normal y remitir al país menos desarrollado la suma del impuesto retenido que estuviera por encima del máximo estipulado en el convenio, en este caso, el país menos desarrollado se beneficiaría a través del cobro de un impuesto que es sumamente difícil de controlar. Esta colaboración en la recaudación de impuestos se propone en el Artículo XX (2) (b) y se describe en mayor detalle más abajo."

El planteamiento de la reducción de la retención en la fuente adquiere aquí matices de paternalismo y de ficción con una evental promesa de que el país desarrollado va a recaudar impuestos a sus ciudadanos para transferirlos al no tan desarrollado.

"Texto del Artº 10. -REGALIAS-."

"(1) Las regalías y otras sumas pagadas por un residente, empresa u otra entidad de uno de los Estados a un residente, empresa u otra entidad del otro Estado que no tenga estableci-miento permanente en aquel Estado, por el uso de derechos de autor -literarios, artísticos o musicales y derechos de propiedad similares de naturaleza cultural, estarán exentos de impuesto en el Estado que es fuente de los mismos."

"(2) La tasa de impuesto sobre las regalías paga -das por una empresa de uno de los Estados contratantes a una empresa del otro Estado que no tiene establecimiento permanente en el primer Estado, por el derecho de exhibir películas cinematográficas, no excederá de por ciento de las regalías brutas."

"(3) Se acuerda que las sumas pagadas o acredita -das por un residente, sociedad u otra entidad de uno de los Estados contratantes o por el establecimiento permanente allí establecido de una empresa del otro Estado por concepto de asesoramiento y servi -cios técnicos prestados en el exterior por un residente o empresa -del otro Estado, inclusive la casa matriz de una sociedad filial y -la sede central de la sucursal de una empresa del otro Estado, esta-rán sujetos a impuesto como regalías, y las sumas así abonadas podrán deducirse en el cómputo de las utilidades sujetas a impuesto del que paga o acredita."

En este artículo la reducción que a cambio de tantas prome -sas se pretendía justificar en las observaciones se lleva a sus mayores extremos. Se elimina la imposición en la fuente, pero al mismo

tiempo en el párrafo 3 se asegura la deducibilidad de los cánones como gasto, incluso en el caso de filial-matriz o sucursal-central.

En definitiva este modelo es más radical en el criterio del domicilio que el de la misma OCDE.

"COMENTARIOS".

"Artículo X.- La fijación recíproca de una tasa máxima sobre regalías que pasan de un Estado a un residente del otro, es común en los convenios entre países industrializados, pero para las repúblicas latinoamericanas no parece ser aconsejable."

"En muchos convenios fiscales las regalías se dividen en cuatro grupos sujetos a tratamiento diferente: regalías industriales (patentes, procedimientos secretos, etc.); regalías mineras; regalías culturales y arrendamientos de películas cinematográficas. Las regalías culturales incluyen pagos por uso de derechos de autor en el caso de libros, composiciones musicales y similares. Por razones de promoción de intercambio cultural, la regalía cultural ha sido aislada para recibir exención a base de reciprocidad. Los arrendamientos de películas cinematográficas han recibido tratamiento especial en muchos convenios debido a las complicaciones de los métodos para gravarlos. Como solución sencilla y satisfactoria, a veces se ha adoptado el procedimiento de fijar una tasa máxima al impuesto que se aplica al arrendamiento bruto; ésta es la solución que se propone aquí."

"Una queja frecuente de los administradores de impuestos de América Latina se refiere a abusos que, se sospecha, existen en la deducción de créditos o pagos que hacen, por asesoramiento y servicios técnicos, los establecimientos permanentes o sociedades filiales a la sede central o a la sociedad matriz en el exterior. Como el administrador no tiene medios para verificar las declaraciones, el abuso indudablemente es posible. Algunas repúblicas no permiten deducción alguna por este concepto, y no aplican impuesto a las sumas así pagadas o acreditadas. Esta práctica falsifica artificialmente el monto de las utilidades netas. La Sección (3) ofrece la siguiente solución: la deducción como gastos de los pagos, y la imposición del pago como una regalía que pasa a un beneficiario no residente."

Como vemos se expone en ellos sin recato alguno el sentido -
del artº 10 de eliminar la imposición en la fuente en un Modelo que -
se pretende que sirva para solventar diferencias fiscales y sea acep-
tado por países que basan su concepción fiscal internacional en el -
principio de la fuente.

5º. EL MODELO DEL PACTO ANDINO.- ARGUMENTOS A FAVOR DEL GRAVAMEN DE LOS -
CANONES EN EL PAIS DE LA FUENTE.-

La tributación en la fuente de los cánones ha sido defendida con calor por la doctrina latinoamericana, partiendo del mismo principio de evitar la doble imposición para no impedir las transferencias - de tecnología, pero entendiendo que la reducción de impuestos debe hacerla el país del domicilio acreditando el impuesto retenido en la - - fuente de forma total.

Si la reducción corriera sólo a cargo del país de la fuente se produciría, según este sector doctrinal, una transferencia de recursos de los Fiscos de los países en vías de desarrollo en favor de los ingresos fiscales de los países industrializados.

"Los problemas de doble tributación deben resolverse en las causas de conflicto y no en sus manifestaciones extrínsecas. Es inútil recurrir a artificiosos refinamientos doctrinales; ni determinar si tal o cual clase de renta tributa en una parte o en otra según concesión graciable de ciertos países. El lugar de producción y utilización de la riqueza caracteriza el derecho a la imposición". (102)

En el mismo sentido se ha pronunciado Ramón Valdés Costa (103) y toda una pléyade de tributaristas de hispanoamérica.

También en el viejo continente hay autores prestigiosos partidarios del principio de la fuente.

Así Van Horn (104), cuando dice: "No es la persona lo único que debe ser considerado a efectos fiscales, sino que las actividades

(102). Carlos M. Giuliani Fonrouge. "La doble imposición internacional y los modernos criterios de tributación". Buenos Aires, 1965 - Pgn. 1.

(103). "Problemas tributarios entre países desarrollados y países en vías de desarrollo". Instituto Uruguayo de Dº Tributario. Montevideo, 1970.

(104). Jacobo Van Horn. "Suggestion for improvement of international treaties to avoid double taxation". Bolletín for Int. F. Docum. Amsterdam, 1970 Pgn. 65.-

y sus intereses financieros, deben ser tomados en cuenta cuando tienen fundamento suficiente, por ejemplo, cuando son los de un país. En este sentido puede afirmarse que cada país tiene el exclusivo derecho de gravar o dejar exenta de impuesto la renta producida en su territorio, sin tomar en consideración la renta producida fuera de él."

Fruto de esta doctrina son los modelos de convenio multilateral y bilateral creados por una comunidad iberoamericana, el Pacto Andino.

La Comisión del Acuerdo de Cartagena, en su séptimo período de sesiones ordinarias, el 16 de Noviembre de 1971, en Lima dió su aprobación a los dos modelos.

El artº 2º define en su apartado "i" las regalías (105) en la forma siguiente:

"El término "regalía" se refiere a cualquier beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso o por el privilegio de usar derechos de autor, patentes, dibujos o modelos industriales, procedimientos o fórmulas exclusivas, marcas u otros bienes intangibles de similar naturaleza."

Al no referirse a "informaciones comerciales, industriales o científicas" como el modelo de París parece que deja excluida la asistencia técnica que consista en un puro servicio. Ello se confirma cuando, en el artº 14 regula la atribución de rentas de asistencia técnica junto con las de empresas de servicios profesionales.

La regulación que establece es ésta:

"Artículo 9º: Regalías derivadas de la utilización de patentes, marcas y tecnologías.

Las regalías derivadas de la utilización de marcas, patentes,

(105). Es la expresión sudamericana más empleada para designar el canon o royalty.

conocimientos técnicos no patentados u otros bienes intangibles de similar naturaleza en el territorio de uno de los Países -- Miembros sólo serán gravables en ese País miembro."

"Artículo 14º: Empresas de Servicios Profesionales y Asistencia Técnica.

"Las rentas obtenidas por empresas de servicios profesionales y asistencia técnica serán gravables sólo en el País Miembro -- en cuyo territorio se prestaren tales servicios."

Las cláusulas citadas son idénticas en el modelo bilateral y en el plurilateral.

La decisión de la Comisión del Acuerdo de Cartagena ya citado aprueba el texto multilateral para su posterior aplicación entre los -- Estados miembros y contiene un compromiso para estos de atenerse al mo delo bilateral para los convenios que celebren con terceros países aje nos a la subregión.

En cuanto a los convenios que dichos Estados tuvieran ya suscritos la decisión se limita a establecer el compromiso de que "proce derán a armonizar las disposiciones de esos convenios con el Convenio Tipo".(106)

Aunque predecir el futuro o la aplicabilidad de los Acuerdos de Cartagena sea tarea que excede de nuestra capacidad, no parece probable que el Modelo del Pacto Andino pueda ser ~~respetado~~ en su integridad en los Convenios que vayan celebrando los países miembros del -- Acuerdo.

Sin embargo, este Modelo tiene el valor de plasmar o constatar por vez primera de manera sistemática cuales son las aspiraciones de los países iberoamericanos en materia de fiscalidad internacional.

(106). Las cláusulas que establecen tal compromiso pueden examinarse en el Capítulo Uno. Nota 27.-

C A P I T U L O C I N C O

C A P I T U L O C I N C O

SU REGIMEN FISCAL EN ESPAÑA

1º. EVOLUCION HISTORICA.

Las rentas denominadas cánones, que son objeto de nuestro estudio, han sido encuadradas en la legislación patria como rendimientos del capital mobiliario.

Hasta 1900, los antecedentes del moderno impuesto sobre rendimientos del capital se hallaban dispersos, antes de 1845 hubo algunos intentos esporádicos como el impuesto de frutos civiles, pero la Reforma del año mencionado dejó exento el capital mobiliario en la parte que no tributaba por la Contribución Industrial, excepto en el caso de los descuentos en intereses de Deuda Pública que se gravaban especialmente. (107)

La Ley de 27 de Marzo de 1900 que creó la Contribución sobre Utilidades no sometía a gravámen a los cánones. La Ley de 29 de Abril de 1920 (Reforma Bugallal) creó los epígrafes adicionales a) y b) por los que se gravaban los rendimientos de la Propiedad Intelectual y el arrendamiento de minas (108). La Reforma Bergamín (Ley de 26 de Julio de 1.922) y el Texto Refundido de la Contribución, de 22 de Septiembre de 1.922, no modificaron la situación en nuestro punto.

La Ley de 11 de Marzo de 1.932 amplió el ámbito del tributo en lo relativo a rentas de bienes inmateriales, al añadir a la propiedad intelectual, dentro del epígrafe adicional a), la propiedad

(107). Adolfo Carretero Pérez. "El Sistema Tributario Español Reformado". Tecnos, 1964. Pgn. 123

(108). Francisco Javier Ramos Gascón. "El Impuesto sobre las Rentas del Capital". Nº 41 de la Revista de Dº Financiero, Pgn. 415.

industrial y las producciones cinematográficas y gramofónicas. En "Patentes, marcas y procedimientos de fabricación y transformación de productos", el impuesto era del 15% sobre la base total; en producciones cinematográficas el 15% sobre el 50% de la base y en las gramofónicas el 15% sobre el 20%. La Orden de 16 de Julio de 1932 - aclaró que, en todos estos casos las cuotas deberían ser liquidadas e ingresadas por retención (109). La de 19 de Diciembre de 1935 dispuso la aplicación de este dominio las disposiciones vigentes referentes a la "liquidación libre de impuestos" establecidas para dividendos. La Ley de 19 de Junio de 1936, redujo, en materia de propiedad industrial, la base al 70% de las cantidades íntegras satisfechas. En películas al 25% y al 10% para las habladas en español y producidas en España. En discos se fijó la base en el 10%. Esta misma ley declaró exentas las cantidades percibidas por utilización en el extranjero de propiedad industrial.

La Ley de Reforma Tributaria de 16 de Diciembre de 1940 - elevó el tipo de gravamen en el epígrafe adicional b) al 20% y en el a) (propiedad intelectual) fijó: el 5% cuando las obras pertenezcan a sus autores, el 10% si pertenecían a sus viudas o hijos menores y en el 20% cuando el titular fuese un tercero, salvo que este estuviese sujeto a Tarifa III. El artº 9º de la Ley de 31 de Diciembre de 1946 somete los arrendamientos de negocios, bienes o cosas, gravando los rendimientos al 20% sobre el 75% del importe, excepto cuando tributen por otro epígrafe de la Tarifa II, sean bienes inmuebles o se abonen a una empresa que tribute por Tarifa III. También esta ley - incrementó en un 20% los tipos de gravamen de las Tarifas II y III. El gravamen sobre arrendamientos constituyó el epígrafe adicional d).

La Orden de 19 de Octubre de 1947 aclara el gravamen de la cesión de uso de propiedad industrial cuando se retribuya por la sociedad cesionaria con acciones liberadas, acciones sin valor nominal, pero con derecho a beneficios, o simplemente con el reconocimiento de un canon.

(Las acciones sin valor nominal no pueden existir desde la ley de Sociedades Anónimas, de 17 de Julio de 1951).

(109). Gómez Beltrán y Toral Alonso.- Leyes Tributarias. 1954 Tomo II. Pgn.131

La Ley de 16 de Diciembre de 1954 creó un concepto muy amplio en su artº 10, para su inclusión en Tarifa II, como fue el de las "participaciones en ingresos", que comprendía cualquier cantidad encuadrada en tan genérico marco que no estuviese gravada en -- otros epígrafes de las Tarifas I ó II. Por otra parte, en el artº 6, y siguiendo la doctrina internacional dominante, pasó a Tarifa I, como verdadero rendimiento del trabajo, el gravamen de las rentas obtenidas de la Propiedad Intelectual por los propios autores.

En la Reforma de 1957, se suprimió la tradicional denominación "Contribución de Utilidades" y la Tarifa II de la misma, en dirección del artº 57 de la Ley "constituirá un tributo con sustantividad propia" denominado "Impuesto sobre las Rentas del Capital". Este impuesto, según la clasificación presupuestaria se consideraba -- "directo" y "de producto".

El cambio no pasaba de ser fundamentalmente nominal, en cuanto que las normas reguladoras seguían siendo las de la Contribución de Utilidades.

La Orden Ministerial de 17 de Enero de 1958, en uso de la autorización concedida por el artº 125 de la Ley de 26 de Diciembre de 1957, declaró la inclusión en el epígrafe adicional d) de las cantidades percibidas por contratos de subarriendo, cesión de uso y opción de compra.

El Decreto Ley de 24 de Octubre de 1958, dejó en suspenso la aplicación del gravamen del epígrafe adicional c) (primes de emisión) y, por último la Ley de 26 de Diciembre de 1958 recogió el concepto de participaciones en ingresos que venía de la Ley de 1954, en su artº 6º adicionando un gravamen complementario y calificándolo como un nuevo epígrafe del impuesto en su artº 7º.

- - - - -

Este tema de las participaciones en ingresos requiere quizá una mayor extensión. El gravamen como tal, nacido en el artº 10 de la Ley de 31 de Diciembre de 1946 y desarrollado en la Ley de 16 de Diciembre de 1954, nació como un concepto "de cierre" de la imposición cedular, ya que sólo si la participación no encajaba o no tribu

taba por algún epígrafe de las Tarifas I ó II se produciría el sometimiento a gravamen. El tipo tributario era el 20%.

En la Ley de 1958, este concepto subsiste, pero a él se sobrepone un "gravamen especial", ya que sólo se percibe "cuando las referidas participaciones se satisfagan a entidades o personas que no tributen en España por los Impuestos de Sociedades o Industrial, Cuota de beneficios".

Se establecía con ello una sobreimposición en la fuente española para estas participaciones para el caso de que su perceptor no fuese residente de España y no tuviese sucursal en nuestro país, y también para el de la persona física, incluso residente, que no ejerciese una actividad comercial e industrial.

Las excepciones al gravamen contemplaban dos supuestos, de enorme extensión para las sociedades extranjeras no establecidas en España:

UNO: Los convenios de Asistencia Técnica aprobados por el Ministerio de Industria, siempre que el Ministerio de Hacienda declare la exención.

DOS: Las percepciones de una matriz extranjera, para no agravar la imposición de estas transferencias, ya recargadas por la no deducibilidad como gasto en la fiscal, en cuanto excedieran de un importe normal.

En cuanto a las personas físicas las excepciones también eran amplias al incluirse tanto al personal dependiente de la empresa pagadora y a los miembros de su Consejo como a las profesionales independientes.

Por ello quedaban, aparte algún otro supuesto atípico, fundamentalmente incluídas las participaciones de sociedades extranjeras no establecidas en España, y, no matrices de la pagadora, por conceptos distintos de asistencia técnica y con ello relativamente reducido el ámbito de aplicación de este gravamen complementario (comisiones por servicios sobre compras, ventas, etc). El tipo tributario era el 15%.

- - - - -

Antes de la Reforma de 1964, y aparte el gravamen sobre participaciones, el gravamen sobre los rendimientos que podían incluirse en el concepto de cánones quedaba así:

Epígrafe adicional a)..- Se gravaban por el:

- Rendimientos de la propiedad intelectual, excepto cuando el dominio de las obras pertenezca a sus autores o a entidades que estén gravadas por el Impuesto sobre Sociedades. Los de las refundiciones cuando no se trate de obras refundidas por el mismo autor, y los de las traducciones. Tipos: 8% para viudas e hijos y 26,40% para terceros. Refundiciones: 19,80%. Traducciones: tipo que fije el Ministro de Hacienda por reciprocidad.

- Los rendimientos obtenidos como consecuencia de la venta, cesión, arrendamiento o la utilización en general de producciones cinematográficas y gramofónicas y de patentes, marcas y procedimientos de fabricación, transformación y conservación de productos. Base: 70% en estos últimos casos. 25% en películas. (10% a las nacionales), 10% del precio de venta al por menor en discos. Tipo: 19,80%.

Epígrafe adicional b)..- Se gravaban:

Los productos del arrendamiento de minas, excepto en los casos en que pertenecieran a Sociedades o Comunidades de Bienes gravados por la antigua Tarifa III de Utilidades. Tipo: 26,40%.

Epígrafe adicional c)..- Primas no exigidas en emisión de acciones. - Este gravamen como ya hemos dicho, está en suspenso.

Epígrafe adicional d)..- Arrendamientos de negocios, bienes o cosas, siempre que el mismo no esté gravado por otro epígrafe de la misma tarifa. Se exceptúan los de inmuebles sujetos a Contribución Territorial y los casos en que las cantidades sean percibidas por empresas sujetas a tributar por Tarifa III.

Luego se adicionaron los casos de subarriendo, cesión de uso y opción de compra, mientras no se formalice la venta.

Base: 75% de las cantidades. Tipo: el 22%.

- - - - -

La Ley de Reforma Tributaria de 11 de Junio de 1964 introdujo una innovación estructural en la imposición directa por la cual el Impuesto sobre las Rentas del Capital pasó de "impuesto de producto" a ser "impuesto a cuenta de los generales sobre la renta". Estos Impuestos Generales, en la estructura de la Ley son, el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás entidades jurídicas.

En cuanto a los distintos conceptos de los epígrafes que hemos enumerado, su situación se modificó parcialmente. Ante todo hay que citar la supresión de los gravámenes sobre participaciones en ingresos. En este sentido el artículo 58 de la Ley dispuso: "Se suprimen los gravámenes específicos sobre las participaciones en ingreso a que se refieren el artº 10 de la Ley de 16 de Diciembre de 1954 y los arts. cuatro, seis y siete de la Ley de 26 de Diciembre de 1.958". Esto es, quedó suprimido el epígrafe adicional e). (110)

Existen escasos comentarios acerca de dicha supresión. Entre ellos está el de José A. Aguirre (111) que dice "Estos impuestos desaparecen y se pone fin a la problemática fiscal que se había creado alrededor de estos conceptos. Tal medida es coincidente con el nuevo tratamiento que dentro del Impuesto de Sociedades se da a las participaciones en ingresos, gastos, etc: Se puede decir que hasta la presente reforma tributaria, el legislador había realizado una auténtica persecución fiscal de estos conceptos, por entender que encubrían evasiones fiscales. Sin embargo, la realidad económica ha demostrado que estas participaciones no responden a un propósito de

(110). José Rubio y Albarracín. "El Impuesto sobre las Rentas del Capital". Comentarios a la L.R. del Sistema Tributario. Inspección Gral. del Ministerio de Hacienda. 1965. Pgn. 269.

(111). Atribuimos a este autor la nota de pie de pgn. de la nº 85 del libro: "El Sistema Tributario Español 1964": Abella, dadas las competencias respectivas de los autores que figuran en la edición, aunque dichos autores sólo son citados de forma global.

evasión fiscal, sino que es la forma de instrumentar un sinnúmero de contratos de asistencia técnica:

Se puede decir que el legislador ha adoptado frente al - problema una postura realista y ha suprimido todos los gravámenes - que no tenían verdadera justificación y sólo respondían a una acti - tud de cautela y desconfianza."

Este comentario, un poco chocante, posiblemente por el ca - rácter de síntesis y divulgación que el marco del trabajo tenía, y - por forzarse con ello un poco a planteamientos excesivamente simplis - tas, tiene la utilidad de conectarnos el "concepto de cierre" que, - antes de 1964, representaban los impuestos sobre "participaciones en ingresos", con la llamada "asistencia técnica".

La supresión de estos gravámenes no fue una extinción de su filosofía última. Esta no debía ser otra que el complemento o - ajuste del abanico impositivo directo, para que no quedase fuera del ámbito de la imposición de producto renta alguna de fuente española.

Pues bien este principio quedó atendido por el concepto - contenido en el artº 59 de la Ley de Reforma que vino a consagrar tan - to la evitación de la doble imposición entre los distintos graváme - nes "a cuenta" sobre la renta, cuanto la eliminación de lagunas en - el ámbito de este tipo de impuestos creando una especie de "fuerza atractiva" del Impuesto sobre las Rentas del Capital.

Decía el artículo: "No tributarán por el Impuesto sobre las Rentas del Capital los rendimientos que, por su naturaleza y - origen, hayan de gravarse por cualquiera de los restantes impuestos a cuenta, enumerados en el artº 2º de esta Ley, siempre que se acredite su gravamen efectivo en alguno de ellos".

Y el párrafo 2 añadía: "Se exceptúa de lo dispuesto en el número anterior el supuesto de que los rendimientos se encuentren - gravados exclusivamente por el impuesto sobre actividades y benefi - cios comerciales en su Cuota Fija o de Licencia."

- - - - -

El antiguo epígrafe adicional a) queda regulado por los arts. 54 y 55 de la Ley de Reforma.

El primero se refiere a la Propiedad Intelectual y dice : "Los rendimientos de la propiedad intelectual, en cuanto no estén sujetos al Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, tributarán en este impuesto al tipo único del 20%. La base imponible se estimará en un cincuenta por ciento de los ingresos obtenidos cuando el dominio pertenezca a la viuda o hijos menores del autor. Se suprime el Impuesto sobre las Rentas del Capital en cuanto a los rendimientos de las traducciones obtenidas por los propios traductores."

"Por tanto queda suprimida la exención de que gozaban estos rendimientos cuando el perceptor era sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades, ya que este Impuesto sobre Rentas del Capital tiene el carácter de "a cuenta" de aquel" (112).

Es de destacar también la unificación del tipo de gravamen conseguida por minoración de la base imponible.

En este punto, Aguirre, concuerda con la técnica legal, - que, según él, lo que ha pretendido es dejar el tipo efectivo, para - estos supuestos, en el 10%.

Sin embargo Gota Losada (113), entiende que "el precepto debe ser criticado duramente. La discriminación en favor de la viuda e hijos debió hacerse, no manipulando la base imponible, sino por medio de reducciones para hallar la base liquidable o por bonificaciones en el tipo de gravamen. El método utilizado es absurdo, ya que, además la discriminación se prolonga también en el Impuesto General sobre la Renta de Personas Físicas con los consiguientes efectos propios de - progresividad en este impuesto."

Aunque la crítica acabada de citar sea deliberadamente dura, no puede negarse el error técnico del legislador de 1964 en este punto concreto.

(112). Aguirre. Ob. cit. Pgn. 180. Veremos luego cómo el T.R. desvirtuó esta afirmación.

(113). El Impuesto sobre las Rentas del Capital, Nº 66. Revista de Derecho Financiero. Pgn. 1.517.

El artº 55 se refiere a la propiedad industrial y dice:

"1. Estarán sujetos a este impuesto los rendimientos derivados de los contratos de asistencia técnica de cualquier clase y naturaleza así como los obtenidos de las producciones cinematográficas y de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial, esté o no registrada, cuando unas y otras se utilicen en virtud de arriendo o de cualquier título y salvo aquellos casos en que se trasmita su propiedad mediante precio que, al tiempo de celebrarse el contrato, conste de una manera cierta, preestablecida y se exprese en unidades monetarias.

El tipo de gravamen será de veinte por ciento, y la base liquidable se estimará:

a) En el diez por ciento de las cantidades íntegras percibidas, respecto a las películas en lengua española producidas en España.

b) En el veinticinco por ciento de las mismas cantidades, en cuanto a las demás producciones cinematográficas.

c) En el treinta por ciento de lo percibido por asistencia técnica de cualquier clase o naturaleza prestada para las instalaciones de primer establecimiento y puesta en marcha de instalaciones industriales o agropecuarias, renovación y modernización de las mismas y perfeccionamiento los procesos productivos.

d) En el setenta por ciento de las cantidades íntegras percibidas, en los demás casos.

Se suprime el actual gravamen sobre los rendimientos de las producciones gramofónicas.

"2. No obstante, si el contrato de asistencia técnica comprendiese la prestación de servicios personales a cargo de la persona o entidad que la lleve a cabo, habrá de deducirse de la cantidad íntegra percibida por la asistencia contratada, el importe de los citados servicios, siempre que hayan sido gravados en España por el impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal.

En este caso, la estimación de la base imponible señalada en el número anterior se llevará a efecto una vez realizada la deducción indicada por prestación de servicios personales."

"3. Gozarán de una bonificación del noventa y cinco por ciento - los rendimientos de los contratos de asistencia técnica de cualquier clase prestada por los centros de investigación oficialmente reconocidos y los obtenidos por dichos centros de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial de que sean titulares."

Una vez transcrito el texto de la L.R.T. de 1964 en lo referente a propiedad industrial y asistencia técnica veamos los comentarios doctrinales que este precepto suscitó.

Entre las modificaciones que el nuevo régimen supone respecto del anterior hay que destacar en primer lugar las que implican alteración de los supuestos de hecho recogidos en el impuesto.

En este sentido se producen algunas supresiones, como la exclusión del gravamen sobre discos y producciones gramofónicas por su precio de venta (114). Con ello se purifica el gravamen pues será la propiedad intelectual o industrial, directa y no forfetaria - mente, la que tribute.

También se exceptúan del gravamen las ventas y transmisiones de propiedad industrial, "modificando en parte el régimen que vino a aclarar la Orden de 29 de Octubre de 1947, que en su número 1º decía que el epígrafe adicional a) era exigible del propietario, vendedor o cedente sobre la utilidad que perciba como precio o remuneración, a cambio de la transmisión plena o menos plena de sus derechos, hecha a favor de un particular o una compañía de patente, marca o procedimiento de fabricación. En el régimen actual cuando se transmite la propiedad de una patente mediante precio que conste de una manera cierta y preestablecida y que esté expresado en unidades monetarias, no habrá lugar a la exacción del impuesto" (115).

Esta supresión supone una mejora técnica ya que la venta es concepto distinto de la renta o canon y el posible beneficio generado debe tener distinto tratamiento. (116)

(114). Aguirre. Ob. cit. Pgn. 182.-

(115). Aguirre. Ob. cit. Pgn. 183.-

(116). Hacemos remisión al Cap. 2º y los comentarios realizados a propósito del concepto de canon.

En relación con el artº 5º de la Ley de 23 de Diciembre - de 1.961, Gota Losada indica que "la cesión de producciones cinematográficas cuando las personas perceptoras están sujetas al Impuesto Industrial Cuota por Beneficios o sobre Sociedades y siempre que - dichas cantidades figuren como ingresos en la cuenta de explotación no están sujetas" (117). Rubio Albarracín considera innecesaria esta exención, basándose en la incompatibilidad con otros impuestos a cuenta establecida en el artº 59 de la Ley de Reforma, "cuando se - trata de perceptores sometidos a la Cuota de Beneficios del Impuesto Industrial" (118).

La O.M. de 26 de Junio de 1965, ha precisado que están sujetos los rendimientos obtenidos de las producciones cinematográficas que se utilicen en virtud de arriendo o de cualquier otro título, tanto si se trata de cantidades fijas como variables derivadas de porcentajes sobre ingresos brutos o líquidos o determinados en - alguna otra forma, que abonen a sus respectivos acreedores los distribuidores, concesionarios o alquiladores de películas.

Para Rubio, también ha quedado suprimida la exención establecida en el artº 3º de la Ley de 19-VI-1936 para los rendimientos que una persona domiciliada en España obtenga de patentes, marcas y procedimientos de fabricación, cuando la utilización se verifique - en el extranjero y allí esté domiciliado el utilizador. Esta tesis no tiene discusión posible dado el carácter expreso y terminante - con que la supresión de la exención consta en el artº 49.5. de la - Ley de Reforma.

Quizá una de las más interesantes innovaciones es la introducción junto al concepto de propiedad industrial del de "asistencia técnica".

"Se da cabida dentro de nuestro marco legal a los rendimientos obtenidos a través de los contratos de asistencia técnica - que tanta importancia están desempeñando en el desenvolvimiento de

(117). Ob. cita. pgn. 1497.

(118). Ob. cit. pagn. 267.

nuestra industria. En realidad, los pagos efectuados por este concepto tienen una muy variada naturaleza, porque en ocasiones representan un verdadero canon por la utilización de procedimiento y técnicas peculiares, cuyo encuadramiento es claro en este impuesto, y en otras ocasiones engloban también la prestación de servicios personales. En la práctica tales contratos suelen establecerse en la forma de una participación en ingresos o gastos, y una cantidad que retribuya gastos de persona técnico especializado. La Ley ha recogido esta situación estableciendo (párr. 2º de este artículo) que las cantidades satisfechas en concepto de servicio personal se gravan en el impuesto de renta de trabajo y no se computen a la hora de determinar la base en el Impuesto sobre Rentas de Capital. Háblase cuenta de la importancia que tales contratos pueden tener en nuestro desarrollo económico, la ley ha prescrito que la base liquidable se fije en el 30% de las cantidades pagadas por este concepto en los casos que enumera el apartado c) del artº". (119).

"Si se recuerda que la asistencia técnica es frecuentemente remunerada con participaciones en los ingresos de las empresas, cuyo gravamen se realizaba en el epígrafe adicional e), que se suprime por la propia Ley de Régimen Tributario, se apreciará la significación de la medida en el orden económico y la perfección del actual encuadramiento". (120)

Supone pues novedad la introducción del concepto, la deducción del importe gravado en el Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal (121), y el cómputo como base del 30% del bruto en algunos supuestos, mientras en propiedad industrial pura, es siempre el 70% que era el porcentaje general del antiguo epígrafe.

Sin embargo no existe definición legal de la asistencia técnica y la doctrina se limita a citar el artº 19 de la Ley 83/1961 de 23 de Diciembre que decía:

(119). Aguirre. Ob. cit. pgn. 182

(120). Rubio Albarracín. Ob. cit. pgn. 266

(121). "Este precepto impide la concurrencia de distintos impuestos de producto sobre una misma base de imposición". Francisco Ramírez González. I. sobre Rentas del Capital. Comentarios de la L.R.T.- Cº Superior de Titulares M (I.C.E.) 1965.

"Se considerará como asistencia técnica industrial la cesión a entidades industriales de la utilización de patentes y procedimientos de fabricación y transformación y conservación de productos, así como la prestación de elementos de servicios que una empresa haga a otra por exigencias técnicas del proceso productivo de la empresa receptora de tales prestaciones."

Esta definición no es, por otra parte ni general, ya que se refiere exclusivamente a la asistencia de tipo industrial y el artº 55 de la L.R.T. habla de asistencia "de cualquier clase y naturaleza", ni válida formalmente, por la derogación de la ley que la contenía en estos puntos.

Como otras novedades introducidas deben destacarse la bonificación para centros oficiales de investigación, y la unificación del tipo en el 20%.

El avance técnico conseguido en la LRT de 1964 no eliminó inmediatas dudas sobre la interpretación del ámbito de la asistencia técnica y por ello surgió enseguida la O.M. de 16 de Diciembre de 1964 que reglamenta ciertos aspectos. No obstante, ya que esta Orden y el Texto Refundido constituyen la normativa vigente, reservamos su estudio para el nº 2 de este Capítulo.

El epígrafe adicional b evolucionó en el mismo sentido de unificación del tipo (con el del "a") y evitación del múltiple gravamen, al excluirse el canon de superficie de minas de la base.

Decía el artº 56: "Se reduce al veinte por ciento el tipo del impuesto sobre los productos del arrendamiento de minas a — que hace referencia el epígrafe adicional b) de la antigua Tarifa segunda de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria. La base estará constituida por el producto del arrendamiento, del que sólo se deducirá el importe de lo satisfecho por el canon de superficie de minas."

Es de observar que aquí no podría hablarse de doble imposición en sentido estricto ya que el pago por el canon citado, según el artº 221 de la misma LRT se realiza en concepto de "tasa fiscal", sin que, lógicamente, el ingreso que supone para el Tesoro soporte impuesto sobre la renta alguno, de ahí que sólo sea deducible de la base, como una especie de gasto fiscal.

"Es de señalar que también aquí desaparece la exención re conocida cuando estos productos fuesen percibidos por entidades su jetas al Impuesto de Sociedades, por el concepto de "a cuenta" que este impuesto adquiere respecto a aquel en la Reforma" (122).

- - - - -

El epígrafe adicional c no es modificado por la L.R.T.- - continuando suspendida su aplicación.

En el epígrafe adicional d se introducen escasas modifi caciones. El artº 57 de la L.R.T. decía: "Se reduce al veinte por ciento el tipo aplicable a las cantidades percibidas por el arrenda miento, subarriendo, contrato de cesión de uso y de opción de com - pra, mientras no se formalice la venta, de negocios, bienes o cosas a que se refiere el epígrafe adicional d) de la antigua Tarifa II - de la Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Mobiliaria.

El citado tipo del veinte por ciento se aplicará sobre la base constituida por el setenta y cinco por ciento de las cantida - des íntegras percibidas, de conformidad con lo dispuesto en el artí - culo noveno de la Ley de treinta y uno de Diciembre de mil novecien - tos cuarenta y seis".

Se aplica pues el tipo uniforme del 20%. Algunos autores, como Aguirre entendieron desaparecida la exención concedida para el caso de que los rendimientos fuesen percibidos por personas sujetas al Impuesto de Sociedades.

Ya veremos luego como esta desaparición no tuvo lugar - - efectivamente, al comentar la legislación vigente.

(122). Aguirre. Ob. cit. pgn. 183. También veremos como el T.R. privó de po - sible validez a esta opinión.

2º. IMPUESTOS DIRECTOS EN LA FUENTE ESPAÑOLA.

Tras la evolución legislativa que dejamos expuesta en el apartado anterior se llega a la situación institucional presente en la cual - hay que tener en cuenta la aplicación de los Convenios suscritos por España.

I. Normas unilaterales españolas.

A) Normativa vigente: No habiéndose publicado aún el Reglamento del Impuesto sobre las Rentas del Capital, la normativa básica del tributo está constituida por el Texto Refundido del mismo, Decreto 3.357/1967 de 23 de Diciembre, con las modificaciones introducidas por el Decreto 1049/1968 de 27 de Mayo.

En cuanto a disposiciones vigentes y derogadas hay que tener en cuenta los siguientes extremos:

- 1º.: La Disposición Final de la L.R.T. 1964 que designaba un plazo - para la elaboración de la tabla de vigencia y disposiciones derogadas por la misma ley.
- 2º.: El Decreto 4.132/1964 de 23 de Diciembre que aprobó la mencionada tabla, y que, respecto al Impuesto que estudiamos incluye una lista de "disposiciones derogadas" y otra de "disposiciones vigentes modificadas"; por lo que, las no citadas debían lógicamente considerarse como "vigentes no modificadas ni derogadas".
- 3º.: Las normas sobre "Disposiciones vigentes y derogadas" contenidas en el Texto Refundido. La primera de ellas establece que "se - considerarán disposiciones legales vigentes en el Impuesto sobre Rentas de Capital solamente las consignadas en este Texto Refundido", haciendo a continuación una enumeración de preceptos legales y reglamentarios expresamente derogados. Entre ellos se encuentran los arts. de la L.R.T. que hemos comentado en la evolución histórica, a excepción de los incisos que suponían derogación de conceptos anteriores. La segunda se refiere a los preceptos reglamentarios y deja en vigor los que "no contradigan - los preceptos legales consignados en este texto", mientras no sea aprobado el Reglamento.

Por ello sólo puede estimarse vigente con fuerza de ley, da do el carácter de ley delegada que el texto refundido posee, dicho - texto, elaborado en uso de la autorización del artº 241 de la L.R.T. (123).

Sin embargo los textos reglamentarios no expresamente deroga- dos deben considerarse en vigor en tanto no se opongan al Texto Re- fundido y mientras no se publique el Reglamento del Impuesto.

B) Ambito de aplicación. Normas unilaterales sobre atribu- ción del Impuesto a España: Según el artículo 21 de la Ley General Tributaria, en los impuestos que no tienen naturaleza personal, como es el caso del que contemplamos, el ámbito de aplicación se regirá - por el principio de territorialidad. Pese a ello el ámbito de aplica- ción del Impuesto definido en el artº 4º del Texto Refundido es mu - cho más amplio que el resultante del principio de territorialidad. (124).

Existe una excepción a este principio general de gravamen - por triple causa, esto es: territorialidad, residencia del deudor o - residencia del acreedor, esta excepción se produce, conforme al artº 5º.2. cuando el canon sea pagado a un residente del extranjero por un establecimiento permanente de una sociedad española situado en el ex- tranjero y por causa de prestaciones realizadas también en el extran- jero.

La gran extensión del ámbito de aplicación internacional del tributo procede del artº 2º del Texto Refundido de la Contribución - de Utilidades de la Riqueza Mobiliaria. (125)

Dicha extensión había sido objeto de repetidas críticas. Ra- mos Gascón (126) nos dice que en el propio preámbulo del Decreto 13-XI

- 23). No puede considerarse sin embargo ocioso recordar el artº 11.3. de la Ley - Gral. Tributaria que dice respecto a las autorizaciones que se extiendan a materias incluidas en el principio de reserva de ley: "Sus preceptos ten- drán la fuerza y eficacia de meras disposiciones administrativas en cuanto excedan de los límites de la autorización o delegación".
- 4). Se aplicará a las rentas del Capital en cualquiera de los siguientes casos:
A) Cuando sean obtenidas en territorio nacional por personas naturales o ju- rídicas, residentes o no en España. B) Si fueran satisfechas, dentro o fuera del territorio español, por personas o entidades residentes en España. C) Cuando se satisfagan a residentes en España, cualquiera que sea la residen- cia de la persona o entidad deudora.
- 5). Fiscalidad Internacional Española, Pgn. 18
- 6). Ob. cit. pgn. 446.

1930, atribuido a D. Antonio Flores de Lemus, no se vacilaba en calificarla de desmesurada, justificando así las restricciones que se iban produciendo por la interpretación reglamentaria y jurisdiccional, e incluso por la práctica administrativa. Ya Albiñana (127) se había referido también a esta amplitud, justificándola por traer causa de la Ley de 27-III-1900, que, habiéndose promulgado tras la pérdida de las colonias, pretendía seguir gravando utilidades provenientes de dichos territorios.

Ramos Gascón entendía que había que introducir modificaciones para incentivar la inversión extranjera. Si bien económicamente no puede discutirse su idea de aquel momento, quizá el plano en que lo propone no sea técnicamente el mejor. La atracción se puede ejercer sobre el inversor foráneo reduciendo o anulando el impuesto en la fuente, y ello, en este terreno sería suprimir el criterio de territorialidad u obtención en España que es el único de los tres utilizados por el artº 4º cuyo mantenimiento nadie discute.

En nuestra opinión el criterio de territorialidad no puede eliminarse y el de residencia del perceptor tampoco, ya que, de otra forma, al excluirse el rendimiento del "impuesto a cuenta" se eliminaría también de los Generales sobre la Renta, discriminando en ellos claramente a favor de las rentas obtenidas en el extranjero (128). En cuanto al tercer criterio, el de residencia del deudor, sí parece técnicamente eliminable. Las consecuencias prácticas de esta supresión serían poco notables, pues precisamente en un caso en que la cuantía de la renta y el control de la misma podrían determinar mayor gravamen, como es el del establecimiento permanente de la sociedad española en el extranjero, se excluye por la ley la exigencia de impuesto declarando la no sujeción.

Quizá como garantía procesal pudiera coordinarse con los organismos de Control de Cambios una medida de cautela administrativa, para que no se autorizase la transferencia al exterior, sino con una certificación de la Administración Fiscal justificativa de que la prestación no había realizado en España y no era pues de aplicación el gravamen.

La atracción de inversores extranjeros en el campo fiscal, se ha preconizado, entre otras medidas, mediante la entrada en vigor de Convenios para evitar la doble imposición internacional.

127). "Tributación del beneficio de la empresa y sus partícipes. Pgn. 756.-

128). A no ser que se prescindiera simplemente de la liquidación previa del Impuesto a cuenta, sin exención en el General.

C) Ámbito objetivo:

- a) Definición positiva. Hechos Imponibles.— Los que venimos considerando, incluidos en el concepto de cánones, en este Capítulo lo (129) se enumeran sumariamente en el artº 3º c) del Texto Refundido:

"Rendimientos procedentes de la propiedad intelectual) antiguo de la prestación de asistencia técnica,)Ep. ad.
de otras manifestaciones de la propiedad industrial,) a)
de la utilización de producciones cinematográficas)
y del arrendamiento de minas,)Ep.ad.b.)
negocios, bienes o cosas.")Ep.ad.d.)

En el apartado D) del mismo artículo se cita el concepto de -
primas no exigidas, antiguo epígrafe adicional c), que sigue -
en suspenso (130).

A esta delimitación del Texto Refundido deben hacérsele varias observaciones en lo que respecta al concepto de asistencia técnica. (131).

UJA.— Considera que la asistencia técnica es, en todo caso una manifestación de la propiedad industrial. Hemos razonado en el Capítulo Segundo con detenimiento que los conocimientos no registrados pero secretos no podemos considerarlos protegidos por un sistema asimilable al de los derechos reales, - por lo que no podría llamársele propiedad industrial en sentido técnico. Pero especialmente en el caso de conocimientos no secretos ni reservados, no puede hablarse de forma alguna de - propiedad industrial, cualquiera que sea el punto de vista doctrinal, por lo que no entendemos aceptable la técnica legislativa empleada en este punto.

(129). Apartado 1. "Evolución histórica".

(130). No citaremos más dicho concepto pues, aún prescindiendo de si en el supuesto se genera o no renta, y admitiendo por hipótesis la tesis positiva, esta renta no podría incluirse en el ámbito de los cánones.

(131). Soto Guinda: "La tributación de las sociedades en España". Guadiana. 2ª Edic. 1973. Mantiene la definición de la LRT de 1964 con la mención - "de cualquier clase y naturaleza".

DOS.- La L.R.T. sometía a la "asistencia técnica - de cualquier clase y naturaleza" por lo que la supresión de estos términos puede entenderse que es hacer un uso no totalmente ortodoxo de la autorización legislativa.

En cuanto al antiguo epígrafe adicional b), "arrendamiento de minas", reservamos su estudio para el parágrafo II. al tratar de Convenios Internacionales.

b) Definición negativa. Supuestos de no sujeción.-

UNO.- Por Incompatibilidad con otros impuestos a cuenta: El artículo 59 de la LRT, ya preveía que no tributasen por el Impuesto los rendimientos gravados efectivamente en otros impuestos a cuenta. El artº 5.1. del - Texto Refundido refleja esta no tributación como no sujeción y dice: "No estarán sujetos a este impuesto los rendimientos que por su naturaleza u origen hayan de gravarse por cualquiera de los restantes impuestos a cuenta de los Generales sobre la Renta, siempre que se acredite su gravamen efectivo en alguno de aquéllos."

"Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior los rendimientos gravados exclusivamente por la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial."

Al precisar el sentido de este precepto hay que tener en cuenta lo expuesto en el apartado 1 "Evolución histórica" respecto a los arts. 58 y 59 de la L.R.T. de 1964. Se suprime por el primero un gravamen cuyo concepto era - abstracto en demasía, y se crea, aparte el concepto de - asistencia técnica, que no existía en la legislación anterior, este nuevo precepto que declara la incompatibilidad con otros impuestos "a cuenta" satisfechos efectivamente.

Esta elasticidad del I.R.C., que se programa declarando la no sujeción sólo para el caso de que se haya producido el gravamen efectivo por otro impuesto "a cuenta",

no puede desde luego inducirnos a pensar que puede crearse un hecho imponible nuevo, no expresamente definido en la ley, cuando se encuentre una percepción atípica no grvada en otro impuesto "a cuenta", pero tiene especial interés cuando se trata de delimitar la extensión del hecho imponible "asistencia técnica."

Alguna parte de la doctrina contempla con recelo dicha elasticidad (132) y se expresa así:

"La indeterminación introducida por el legislador de 1964 y extremada en el Texto Refundido al no definir el concepto de asistencia técnica tiene la ventaja apuntada de flexibilizar el sistema impositivo, aún cuando ello pueda dar lugar en ciertos casos a una interpretación excesivamente amplia de la norma delimitadora del hecho imponible, máximo cuando no existe una formulación doctrinal clara del contenido de los convenios de asistencia técnica."

"Este riesgo de ampliación abusiva del hecho imponible se acentúa en el supuesto que nos ocupa de prestación de asistencia técnica por un suministrador extranjero. De hecho, el gravamen puede ser aplicado por la Administración a rendimientos distintos de los especificados en la rúbrica "A4" del Código de Liberación de Operaciones invisibles que, por no hallarse específicamente sometidos a ningún otro impuesto directo, quedarían en otro caso libres de la tributación española."

Para mejor entender los párrafos expresados hay que hacer referencia al Código de Liberación de Operaciones - Invisibles de la OCDE, que el autor menciona. En un pasaje anterior de la obra citada, hace referencia a dicho Código recogiendo alguna de sus rúbricas (133). Dicho au-

(132). Carlos Benítez Castelar "Régimen fiscal de los convenios de asistencia técnica". Madrid 1969. Pgn. 87.

(133). Pgn. 16.- A.3. Asistencia en vista de la producción de bienes y servicios en todas sus fases por un período fijado en función del objeto particular de esta asistencia, que puede comprender, por ejemplo, consultas y desplazamiento de expertos, realización de planos y dibujos - de orden técnico, controles de producción, estudio de mercado, así como la formación del personal.

tor considera incorporados de alguna manera dichos conceptos a nuestra legislación por una Resolución del entonces Instituto Español de Moneda Extranjera de 17 de Marzo de 1961 que hace referencia a algunas rúbricas, considerando liberalizados los pagos que de ella deriven.

Sin embargo, no podemos dar a dicha remisión otro valor que la de operar a efectos de control de cambios y no la de definir o delimitar un hecho imponible fiscal.

Por otro lado si los supuestos incluidos en el Impuesto de Rentas de Capital por lo que se denomina "interpretación excesivamente amplia" o "ampliación abusiva del hecho imponible", "quedarían en otro caso libres de la tributación española", parece evidente que existe en el planteamiento una cierta contradicción ya que si la imposición acumulada puede constituir un abuso del Sector Público, la evitación total de la imposición sobre unos servicios que generan rentas de fuente española, podría ser también considerada como una conducta abusiva del Sector Privado.

En otro lugar (134) se contempla también la elasticidad del concepto de asistencia técnica no sin cierta reticencia:

"De hecho, la asistencia técnica ha sido utilizada como auténtico cajón de sastre destinado, a gravar multitud de rendimientos que, debido a la imperfección o a dificultades en su aplicación práctica, quedarían en otro caso libres de tributación."

Aquí cabría también reflexionar si es más perfecto establecer un concepto de ajuste que evite las lagunas o fisuras en el gravamen de las rentas o configurar un concepto estricto conociendo que así se permite la -

... A.5.- Cesión y licencia de patentes, dibujos o invenciones, protegidas o no y transferencias derivadas de tales cesiones o licencias.

(134). Pgn. 17

evasión de un conjunto de tipos de rendimiento.

Mucho más objetivo y preciso es el comentario que a Albiñana (135) sugiere el artº 5.1. del Texto Refundido:

"Su último inciso, no puede aplicarse en su literal alcance, pues la exacción de uno u otro impuesto nunca puede ser el resultado de la prioridad de su respectiva gestión. Pero el resto del precepto es dispositivo, y previene: a) Que cada rendimiento sólo puede ser gravado por un impuesto "a cuenta" (norma de deslinde), y b) Que los rendimientos o productos no sujetos específicamente a alguno de los demás impuestos "a cuenta", que dan, en principio sometidos al impuesto sobre las rentas del capital (norma de cierre o broche de la imposición - a cuenta)".

Si recordamos los comentarios al artº 58 de la L. R.T. veremos que el gravamen sobre "participaciones en ingresos" intentaba abarcar múltiples supuestos de asistencia técnica que, durante su vigencia no era concepto sometido a impuesto.

Como decíamos en el Capítulo 2, asistencia es -- equivalente de ayuda o servicio por lo que el concepto -- de asistencia técnica, a cualquiera se alcanza que es -- tanto como servicio técnico, y en este sentido su ámbito es tan amplio que abarcaría toda clase de prestaciones -- empresariales y profesionales.

En la obra de Benítez Castelar (136) hay una cita de Maurice Domergue en la que se acusa a la expresión -- asistencia técnica de ambigüedad, aunque quizá fuese más exacto hablar de amplitud que de ambigüedad. El empleo de la expresión a que se refería el autor francés era diferente que el de nuestra ley fiscal, ya que se trataba de definir un concepto exclusivo o positivo estricto.

(135). César Albiñana. Introducción al Sistema Impositivo Español. Pgn. 41.-

(136). Página 15.-

De la redacción de nuestro Texto Refundido no se desprende claramente ese propósito positivo o exclusivo de definición, pues según su propia dicción la cesión de patentes o propiedad industrial no está excluida del concepto de asistencia técnica.

Tampoco pueden considerarse excluidas de este ámbito los servicios técnicos industriales, contables, administrativos y profesionales, ya que todos ellos pueden implicar lo que recientemente se vienen llamando "cesiones tecnológicas".

El sentido del empleo de esta expresión puede considerarse que estriba en el deseo del legislador de definir, no de forma directa e inmediata, sino a través de una fórmula indirecta, por la cual se traza un ámbito deliberadamente amplio, pero que garantiza unos límites máximos del concepto y con él la seguridad jurídica. Por ejemplo, no existe posibilidad de considerar rendimiento de asistencia técnica una ganancia del capital proveniente de la enajenación de un activo.

El carácter indirecto de esta fórmula radica en que el ámbito del gravamen se reduce luego por sustracción, quedando eliminados los conceptos sometidos a otro impuesto "a cuenta".

Por ello esta sustracción se configura haciendo que constituyan el sustraendo los rendimientos gravados por otros impuestos a cuenta.

Especial problema plantea el sentido de la palabra "gravamen efectivo" que, si entendiéramos que se refiere a la prioridad de recaudación o velocidad de pago del impuesto, transformaría al hecho imponible en algo alternativo u opcional contrario a cualquier principio de orden o legalidad.

La expresión toma su verdadero sentido si consideramos que "la Cuota por Beneficios afecta únicamente a las actividades sujetas a Cuota de Licencia ejercidas por

personas físicas" (137). Ello es indudable ya que el artº 22.1. del Texto Refundido del Impuesto Industrial dice: "Se origina el hecho imponible en esta forma de impuesto (Cuota de Beneficios) mediante el ejercicio por personas físicas de cualquier actividad sujeta a gravamen en la - Cuota de Licencia y cuya finalidad consista en la obtención de beneficios", y el artº 24 del mismo Decreto 3313/1966, de 29 de Diciembre dispone: "Las sociedades y entidades sujetas al Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás entidades jurídicas, limitarán su tributación en el Impuesto Industrial a la Cuota de Licencia Fiscal."

En armonía con ello, el inciso segundo del artº 5. 1. del Texto Refundido del Impuesto sobre las Rentas del Capital excluye de la incompatibilidad declarada con los impuestos "a cuenta" a la Licencia Fiscal del Impuesto - Industrial, diciendo: "Se exceptúan de lo dispuesto en - el párrafo anterior los rendimientos gravados exclusivamente por la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial."

En su virtud, la sociedad extranjera que preste - servicios técnicos incluidos dentro del marco general de la asistencia, no queda excluida del gravamen por Impuesto sobre las Rentas del Capital por el hecho de estar sometida al Impuesto Industrial ya que esta sumisión se reduce a la modalidad de Licencia Fiscal, y dicho gravamen no determina por sí la no sujeción regulada en el artº 5.1. del Texto Refundido ya citado.

Existe sin embargo otro impuesto a cuenta en cuyo ámbito genérico pueden estar incluidos varios tipos de servicios técnicos, el Impuesto sobre los Rendimientos - del Trabajo Personal en cuyo dominio quedan incluidos - los servicios profesionales.

Tampoco el marco de estos servicios, ni siquiera el concepto de profesión liberal es un ámbito estricto o

(137). Nota 11 de la pgn. 50. Ley del I. sobre las Rentas del Capital. Colección Tributos Fiscales. Mº Hacienda 1968.

claramente delimitado doctrinalmente. La legislación fiscal no nos ofrece una definición concreta y dice en el — artº 32 del Texto Refundido del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal: "Estarán sujetos a tribu — tar por este título: -

- a) Los profesionales, titulados o no, que ejerciendo fun — ciones públicas no perciban directamente haberes del — Estado, Provincia, Municipio o Corporaciones de derecho público.
- b) Los profesionales no comprendidos en el apartado ante — rior y quienes realicen trabajos independientes por — los rendimientos que obtengan en el libre ejercicio de su profesión o actividad."

Será en definitiva la inclusión en la Licencia Fis — cal de Industrial o de Trabajo Personal la que determina — rá la calificación de la actividad a efectos fiscales.

Ha de tenerse en cuenta, en cuanto a las entidades jurídicas que ejerzan actividades calificadas fiscalmente como profesionales, que el artº 33 del Decreto 512/1967 de 2 de Marzo, contiene una disposición muy parecida al artº 24 del Texto Refundido del L Industrial ya comentado, al de — cir:

"Cuando las Sociedades y demás entidades jurídicas ejerzan las mismas actividades que los profesionales a — que se refiere este título, satisfarán la cuota fija o de Licencia que en el mismo se regula, y se les fijarán los ingresos profesionales en concurrencia con las personas — físicas, a los efectos prevenidos en el Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades jurídicas".

Esto es, como existen también en Trabajo Personal dos modalidades de exacción: Cuota fija (similar a la Licencia Fiscal) y Cuota Proporcional (semejante a la Cuota de Beneficios), la tributación por el Impuesto "a cuenta" para las Sociedades se limita a la cuota fija.

Sin embargo en la excepción a la incompatibilidad del inciso segundo del artº 5.1. del Texto Refundido del Impuesto sobre las Rentas del Capital no se menciona a esta Cuota fija de Profesionales en I. sobre los Rendimientos del Trabajo Personal. Por ello, en una interpretación gramatical del precepto, si la actividad o servicio técnico de la entidad extranjera se incluye en la Cuota fija de Profesionales y no en la Licencia Fiscal de Industrial no existe excepción a la incompatibilidad y los rendimientos no estarán sujetos al I.R. de Capital.

Sin embargo en una interpretación lógica, dada la variabilidad de las calificaciones (138), la ambigüedad o generalidad de los conceptos y la analogía evidente entre el gravamen por Cuota Fija y la Licencia Fiscal, sería prudente entender incluida la modalidad de Cuota de Licencia de profesionales en la excepción a la incompatibilidad del tan mencionado inciso segundo del artº 5.1. del Texto Refundido del Impuesto sobre las Rentas del Capital. (Si se considerase excesiva esta previsión, podría limitarse el caso de que el perceptor fuese una entidad extranjera sin establecimiento permanente en España).

DOS.- Por venta de propiedad industrial: Ya expusimos en la Evolución Histórica que la L.R.T. de 1964, excluyó del gravamen los supuestos de transmisión de pleno dominio de la propiedad industrial, el artº 5.3. del Texto Refundido recoge esta exclusión en forma de no sujeción diciendo: (139)

"Los rendimientos procedentes de la transmisión en pleno dominio y sin limitación de producciones cinematográficas o de otras

(138). Por ejemplo, La Orden de 26 de Diciembre de 1972 ha dado nueva redacción al epígrafe 6.151 de las Tarifas de Licencia Fiscal del Impuesto Industrial, excluyendo del mismo las actividades de ejecución de proyectos, cálculos y otras, diciendo en su apartado segundo:

"Las actividades de ejecución de proyectos y cálculos, estudios geológicos y de sondeos, delineación, medición, levantamiento de planos y fotogrametría, así como los laboratorios de ensayos y resistencia de materiales, destinados exclusivamente para la construcción, siempre que los indicados servicios se presten a terceros, tributarán como profesionales por el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal."

(139) La aportación a una sociedad de los derechos citados no estaría incluida en una interpretación estricta del ámbito de la no sujeción.

manifestaciones de la propiedad industrial, esté o no registrada, siempre que dicha transmisión se realice mediante precio que al tiempo de celebrarse el contrato conste de una manera cierta, preestablecida y se exprese en unidades monetarias". (140)

César Albiñana en las páginas 240 y siguientes de su obra "Tributación de las ganancias del capital en España" ha analizado en profundidad la evolución de nuestro Ordenamiento Tributario en este punto y su situación actual.

Dice este autor: "Hasta la ley de 11 de junio de 1964, por tanto, el importe de la venta, cesión o aportación de las patentes y demás modalidades de la propiedad industrial ha tributado por el impuesto sobre las rentas del capital y por la contribución general sobre la renta, y en absoluto pie de igualdad con los puros rendimientos periódicos o normales de las propias patentes, producciones cinematográficas, procedimientos industriales, etc. Y fue una resolución administrativa la que, en análisis correcto del "ingreso imponible", distinguió entre la primera y las posteriores transmisiones de los referidos bienes. Por todo ello, entendemos que la ley impositiva española no profundizó en la entraña económica de los derechos reconocidos a la propiedad industrial."

Y añade: "El texto refundido del impuesto sobre rentas del capital ha acudido a una fórmula ciertamente afortunada. De un lado, contiene precepto de sujeción omnicomprendensiva: artículo 3-C). Y de otro, excluye de gravamen "los rendimientos procedentes de la transmisión, en pleno dominio y sin limitación, de producciones cinematográficas o de otras manifestaciones de la propiedad industrial..." - (artº 5-3), con patente criterio restrictivo. La "diferencia"

(140). Soto Guinda. Ob.cit. pgn.401 recoge una decisión del TEAC que declaró no sujeto al derecho de traspaso de local. Podría considerarse - esto una aplicación al epígrafe Ad. d) antiguo, de una excepción parecida a la que hemos comentado para el a).

entre ambos preceptos (el de "sujeción" y el de no "no sujeción") constituye la materia imponible que tiene su fuente - en la propiedad industrial. No obstante, la expresión "en pleno dominio y sin limitación" que emplea el texto refundido, separándose de la Ley 41/1964, y que tantos matices y - significados admite en Derecho, ha de ser origen de muchos e importantes problemas interpretativos."

TRES.- Por figurar los rendimientos como ingresos en la cuenta de resultados de Sociedades: En el apartado - 1 de este Capítulo quedó expuesta la exención que se concedía en varios epígrafes adicionales de la Tarifa II de Utilidades, cuando los perceptores tributasen por Tarifa III.

La L.R.T. de 1964 no recogía estas exenciones, y por ello, parte de los comentarios de esta ley, como dijimos, entendían desaparecidas dichas exclusiones dado el carácter de "a cuenta" del Impuesto sobre las Rentas del Capital.

Sin embargo los preceptos del Texto Refundido de Utilidades que contenían la exención no habían quedado incluidos en la Tabla de Disposiciones derogadas por la L.R.T. Además el artº 57 de la Ley General Tributaria, que en su - párrafo 1 establece la deducción o imputación de cuotas tributarias de unos impuestos de exacción previa en otros por - sus cuantías íntegras, "aunque en el primero se haya disfrutado de bonificación o exención", hace en el párrafo 2º una excepción a esta imputación íntegra "cuando la exención se configure por la circunstancia de que las bases exentas constituyen rendimientos propios de una actividad regular o típica de personas o entidades sujetas a los impuestos generales de carácter directo". Esta previsión se relaciona clara y directamente con la exclusión del impuesto a cuenta que estamos tratando.

En consonancia con dicho artº de la Ley General - Tributaria, el inciso final del artº 8º.2. del Texto Refundido de Rentas del Capital dispone:

"No procederá la deducción en el Impuesto General de las cuotas que por este impuesto a cuenta hubieran corres

pondido a los rendimientos declarados en este apartado 1."

Antes de entrar en la enumeración de los conceptos -- excluidos por el motivo que nos ocupa, es conveniente formular una objeción a la técnica tributaria empleada, ya que si no va a permitirse la deducción de la cuota no puede hablarse del -- perdón, condonación o remisión que la bonificación o exención implican, sino de la exclusión del ámbito del tributo, esto es, de la no sujeción. (141)

La no sujeción también crearía dificultades técnicas, al poder determinar la exclusión de los rendimientos del Impuesto General (ver artº 7.1. del T. Refundido del Impuesto sobre Sociedades). Por ello, sería preciso aclarar que la no sujeción se refiere sólo al "Impuesto a cuenta".

Esta exclusión no corresponde a todos los conceptos, de hechos impositivos enumerados en el artº 3º.C. del Texto Refundido, sino sólo a algunos. El artº 8.1., dice:

"Estarán exentos los rendimientos obtenidos por empresas gravadas en el Impuesto sobre Sociedades que figuren como ingresos de la explotación en sus cuentas de resultados y procedan:

- | | |
|--|--------------------|
| a) De la propiedad intelectual |) Antº Ep. |
| b) De la utilización de producciones cinematográficas |) Ad. a) |
| c) Del arrendamiento de minas |) Ep. Ad. b) |
| d) Del arrendamiento, subarriendo, contrato de cesión de uso y de opción de compra mientras no se formalice la venta de negocios, bienes o cosas". |) Ep.
Ad.
c) |

Por comparación con los hechos impositivos que pueden incluirse dentro del ámbito de los cánones podemos deducir que hay dos conceptos a los que no se extiende la exclusión: cesión de propiedad industrial y prestación de asistencia técnica, en los cuales el impuesto de Rentas del Capital es siempre de exacción previa, aún cuando su perceptor sea una sociedad.

D) Devengo del Impuesto: El artº 36.1. del Texto Refundido del Impuesto, dice: "Las cuotas tributarias se devengarán en el momento en que las rentas o rendimientos sean exigibles por los acreedores respectivos". Por consiguiente, el

141 . En este punto seguimos la opinión de Sôto Guinda (ob.cit.pgn. 395, nota 115) que ha dicho: "El supuesto de exención es, a nuestro juicio, un caso claro de no sujeción."

vencimiento y la consiguiente exigibilidad de los cánones dan origen a la realización del hecho imponible y al devengo del Impuesto.

En cuanto a la exigibilidad del mismo impuesto y la obligación de retenerlo, formular declaración e ingresarlo, - el apartado Primero de la Orden de 3 de Marzo de 1965 dispone que las personas o entidades deudoras que han de retener de - sus respectivos acreedores las cuotas devengadas en favor del Tesoro, "deberán formular declaración-liquidación de la renta devengada en favor de los acreedores."

Con ello se vincula la obligación de retener e ingresar con el momento de la exigibilidad de los cánones, con independencia del momento en que se satisfaga efectivamente - la cantidad.

Se emplea así el criterio ya definido en el artº 8º del Texto Refundido de la Contribución de Utilidades que decía: "La retención indirecta en favor del Estado se entenderá hecha en el día mismo en que el interés, prima, beneficio o - remuneración sean exigibles por los acreedores respectivos."

De acuerdo con lo expuesto por Gota Losada (142) pue de afirmarse que, en los supuestos en que no existe sustituto, sino que el propio contribuyente es el sujeto pasivo, el devengo coincidirá también con el día en que sean exigibles por él las utilidades, rendimientos o productos.

En cuanto al pago del impuesto y sus requisitos formales, reservamos su examen para el apartado 3º de este capítulo dedicado a los Convenios Internacionales para mejor - - coordinar la exposición de los trámites de la legislación común con los específicos para la aplicación de dichos Convenios.

(142). Ob. cit. pgn. 1531

E) Sujeto Pasivo: En general el Impuesto que comen-
tamos se ingresa por retención, descontando el deudor de los -
rendimientos el importe del impuesto de la cantidad a abonar -
e ingresándola en el Tesoro. Este retentor llamado en el Esta-
tuto de Recaudación "segundo contribuyente"(143) se denomina por -
la legislación actual constituida por la Ley General Tributa-
ria y los respectivos Textos Refundidos de los impuestos en -
que se utiliza este régimen de ingreso "sustituto del contribu-
yente".

Decimos que este será el caso más frecuente ya que -
el artº 12.2. del Texto Refundido así lo prevé , citando como
excepciones expresas algunos supuestos en el párrafo 1 del mis-
mo artículo. (144)

Sólo en estos casos, que no son precisamente de apli-
cación a los cánones percibidos de fuente española pagados por
un residente de España, o una persona con establecimiento en -
nuestro país, a un residente del extranjero, estaría a cargo -
del propio contribuyente la obligación de declarar e ingresar
el impuesto.

(143). Hoy derogado y sustituido por el Reglamento General de Recaudación.

(144). Artº 12.2. Tendrán la consideración de sujetos pasivos sustitutos del -
contribuyente las personas naturales o jurídicas, nacionales o extranje-
ras con representación o establecimiento permanente en España y las enti-
dades a que se refiere el artº 33 de la Ley General Tributaria, que pa-
guen, por cuenta propia o ajena, rentas o rendimientos gravados por el -
Impuesto no comprendidos en el apartado 1 anterior.

Artº 12.1. Será sujeto pasivo el propio contribuyente cuando sea percep-
tor de los siguientes conceptos gravados:

- C) Los rendimientos de la propiedad intelectual que sean recibidos sin -
mediación de persona o entidad pagadora con residencia o representación
en España.
- D) Los rendimientos de la utilización de producciones cinematográficas -
cuando los propietarios de las películas contraten directamente con -
las empresas dedicadas a la proyección de las mismas.
- E) Las cantidades percibidas por arrendamiento, subarriendo contrato de
cesión de uso y de opción de compra mientras no se formalice la venta,
de negocios, bienes o cosas, cuando el pagador de la utilidad no sea -
empresa sujeta al Impuesto sobre Sociedades o a la Cuota de Beneficios
del Impuesto Industrial.
- G) Los demás rendimientos percibidos directamente por residentes de España
cuando la persona o entidad obligada a satisfacerlos no tenga residen-
cia, establecimiento permanente o representación en territorio nacio-
nal.

El sustituto, aparte la obligación de retener, declarar, e ingresar, tiene la de "comunicar a la Administración, - en la forma y plazos que se señalen al efecto, la identidad y el domicilio fiscal de los respectivos perceptores" conforme - al artº 41.3. del Texto Refundido, que recoge esta norma del - artº 60 de la L.R.T. de 1964.

Esta comunicación de datos está reglamentada por la O.M. de 4 de Diciembre de 1964 que dispuso su verificación mediante los modelos oficiales de relaciones de perceptores que han de presentarse juntamente con las declaraciones-liquidaciones.

F) Base:

a) Exenciones. - Aunque el artº 8 del Texto Refundido configura como exenciones las excepciones de tributación que se producen por figurar los rendimientos como ingresos en la cuenta de resultados de Sociedades, no procede incluirlas aquí en nuestro estudio, por haberlas tratado ya anteriormente.

Aparte de éstas, la única desgravación de carácter total, la única exención recogida en el Texto Refundido, en materia de cánones, es la del artº 8.2. a favor de los rendimientos de producciones cinematográficas obtenidos por el Organismo autónomo "NO-DO" (Noticiarios y Documentales Cinematográficos).

b) Bonificaciones - Base liquidable. - El artº 24 del Texto Refundido dice:

"La base liquidable coincidirá con la base imponible sin otra excepción que la señalada en el artº siguiente."

En el precepto referido por el anterior, el 25, se configura como reducción la minoración del 50% de la base en el caso de que el dominio de la obra pertenezca a la viuda o hijos menores del autor. Se corrige así la deficiencia técnica

oa en que había incurrido la L.R.T. y que había sido oportunamente señalada por Gota Losada como expusimos en la "Evolución histórica".

Sin embargo, no es la acabada de exponer la única bonificación que, en materia de cánones contiene el Texto Refundido. El artº 32, dice:

"Se bonificarán en el 95 por 100 las cuotas relativas a los rendimientos derivados de los contratos de asistencia técnica, de cualquier clase, prestada por centros de investigación oficialmente reconocidos y los obtenidos por dichos centros de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial de que sean titulares".

Este precepto recoge el contenido en el artº 55 (3) de la L.R.T. de 1964 que queda incluido en la tabla de disposiciones derogadas que se inserta al final del Texto Refundido.

Del tenor del artículo se desprende que la bonificación se aplica sobre la cuota y no sobre la base, por lo que, en sentido estricto, no existe contradicción alguna con la taxativa expresión del artículo 24 ya comentado.

Dado que el resultado práctico sería el mismo si esta bonificación se practicara en la base, puede pensarse en la unificación de sistemas como una mejora de la técnica legal.

Esta bonificación se encuentra reglamentada en la O.M. de 16 de Diciembre de 1964, (párrafo 6), exigiendo del retentor, que se acompañe a la declaración-liquidación, certificación del Ministerio competente, justificativa del carácter oficial del Centro de Investigación o referencia de la disposición que atribuye a dicho Centro carácter oficial.

Sin adentrarnos más en este tema, pues en él no existe renta internacional cuyo estudio es el eje de este trabajo, parece conveniente indicar la exclusión de esta bonificación de los Centros Oficiales extranjeros que se desprende de la regulación descrita. Ello puede traer problemas de interpretación en relación con el principio de no discriminación recogido expresamente en nuestros Convenios.

c) Determinación de la base imponible.-

UNO: Exámen General.

Conforme a lo dispuesto en el artº 20 la base imponible - viene constituida por los siguientes porcentajes del importe íntegro exigible:

<u>Concepto</u>	<u>Antig. Ep. adicional.</u>	<u>Artº T.R.</u>	<u>Porcentaje</u>
Propiedad intelectual	a)	20.1.	100%
Propiedad industrial	a)	20.3.	70%
Produc. cinematográficas, general.	a)	20.4.	25%
Produc. cinematográficas en lengua española y producidas en España.	a)	20.4.	10%
Arrendamiento de minas	b)	20.5.	100% menos canon superfic. m
Id. negocios, bienes o cosas y subarriendo, cesión de uso u opción compra.	d)	20.6.	75%

En todos estos casos la L.R.T. llamaba a la base minorada por aplicación de los coeficientes mencionados "base liquidable" dando, por tanto, conforme a la L.G.T. a estas minoraciones el carácter de bonificaciones.

Gota Losada (145) con impecable lógica razonaba las repercusiones que tal deficiencia técnica podían motivar en los impuestos generales, al tener que computarse en ellos, en todo caso, la base imponible, esto es el importe íntegro.

El Texto Refundido ha corregido estas deficiencias. Sin embargo el tema puede todavía plantearse en el caso de producciones cinematográficas, donde existen dos coeficientes según

(145).! Ob. cit. pgn. 1527 y ss.

la película sea nacional o extranjera. En efecto, si la minoración sobre el íntegro, es, como al parecer se ha querido configurar, una imputación alzada o forfetaria de gastos, no hay motivo aparente para discriminar estos porcentajes. En buena lógica, si se pretende favorecer la producción nacional la diferencia de 15 puntos porcentuales en la minoración debería hacerse a título de bonificación.

En todo caso, esta distinción habrá de suscitar eventuales dificultades si se confronta con el principio de no discriminación pactado en algunos Convenios.

DOS: Caso de la Asistencia Técnica.

Este concepto creado por la L.R.T. de 1964, estaba - determinado, respecto a la cuantía de la base impositiva, por dos tipos de minoraciones sobre el Importe íntegro de las cantidades percibidas: un porcentaje sobre tal importe íntegro y la deducción de los servicios incluidos en la - prestación y gravados en España por el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal. Vamos a examinar las dos cuestiones sucesivamente:

Deducción de servicios personales gravados por I.R.T.P.-

El Texto Refundido, en el primer inciso del artº 20. 2., prevee esta deducción para el caso de que el contrato de asistencia técnica "comprendiese la prestación de servicios personales", y exige dos requisitos para que pueda tener efecto la deducción:

- i) Que los servicios personales estén a cargo de la persona o entidad que lleva a cabo la asistencia técnica.
- ii) Que los servicios hayan sido gravados en España por el I.R.T.P.

En cuanto a estos requisitos, el párrafo 5 de la O. M. de 16 de Diciembre de 1964 reglamentó su justificación prescribiendo que el deudor de las rentas, retentor del -

Impuesto, debía acreditar necesariamente el gravamen por I.R.T.P. de las remuneraciones deducidas, "acompañando a la declaración del Impuesto sobre las Rentas del Capital copias literales de la declaración del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal que incluya las retribuciones cuya deducción se pretenda, así como el justificante de ingreso en el Tesoro de las cuotas correspondiente, los cuales serán cotejados con los originales por los funcionarios que las reciban."

No se trata aquí como en el supuesto del artº 5 del Texto Refundido de una incompatibilidad entre "impuestos a cuenta" de carácter general sino de una evidencia de la duplicación que crearía una cascada de impuestos sobre la renta.

Estos servicios personales deducibles son los correspondientes al personal dependiente de la entidad que presta la asistencia técnica, y no los servicios técnicos o profesionales de la propia entidad, ya que si éstos estuviesen sometidos al I.R.T.P., sería toda la prestación la que estaría excluida del concepto de asistencia técnica (artº 5.1. del T.R. ya comentado), y no unos costes ya gravados por impuestos sobre la renta, los deducidos.

Minoración por aplicación de porcentajes.-

La L.R.T., tras la deducción anterior, en su caso, prescribía la aplicación de unos porcentajes para "estimar la base liquidable". El Artº 20.2. inciso segundo del Texto Refundido, coincide en el carácter previo de la eventual deducción por I.R.T.P., pero considera ya, como efecto de la minoración por porcentajes, la determinación de "la base imponible". Con ello se subsana también en este punto la deficiencia técnica de la L.R.T. advertida por el autor ya citado (146).

(146). Gota Losada. Ob. citada.

El Texto Refundido y la L.R.T. establecen dos cuantías de porcentajes:

- "30% cuando la asistencia técnica fuese prestada a explotaciones de carácter industrial o agropecuario:
 - a) Para la realización de instalaciones de primer establecimiento y puesta en marcha de las mismas.
 - b) Para la renovación y modernización de instalaciones.
 - c) Para realización de instalaciones con el fin de perfeccionar el proceso productivo." (147)
- "70% cuando la asistencia técnica se utilizase para el perfeccionamiento de los procesos de fabricación, transformación y conservación de productos." (148)

En este punto ha de tenerse en cuenta también la Orden de 16 de Diciembre de 1964 que, en su párrafo Primero reitera los supuestos en que el porcentaje es del 30%, - recogidos de la L.R.T. de 1964, que coinciden en los apartados b), y c) con los citados, mientras que en el enunciado dice "fuese prestado para la realización de instalaciones", y, en el apartado "a)" añade "siempre que tengan carácter industrial o agropecuario."

El párrafo segundo de la Orden tampoco difiere del artº 20.2. inciso segundo B) del Texto Refundido.

Contempla la Orden, en su párrafo tercero, el supuesto de prestaciones mixtas, que comprendan alguna incluida en el párrafo primero y otra u otras del segundo, insertas en el contrato, y sigue el criterio de separación o calificación distinta, y no el de acumulación, al decir: "la liquidación será practicada tomando como base - la suma de las bases parciales que correspondan" a cada prestación.

(147). Artº 20.2. inciso segundo A del Texto Refundido.

(148). Artº 20.2. inciso segundo B del Texto Refundido.

El párrafo 4º se refiere al problema de la competen
cia para calificar las distintas prestaciones en el porcen
taje del 30% ó del 70%, y la atribuye, en la fase de decla
ración, al propio sujeto, al decir: "se entenderá hecha, en
cada caso, y exclusivamente a efectos fiscales, conforme a
los mismos, no requiriendo la previa declaración o califi
cación tributaria por los Organos de la Administración."

Entendemos lógicamente que ello no impide a la Admi
nistración la comprobación y calificación definitiva del -
porcentaje aplicable.

Esta diversidad de porcentajes y la ambigüedad del
concepto de instalación plantea como vemos problemas apli-
cativos, pero éstos, a nuestro juicio, son consecuencia de
un defecto de planteamiento.

La dualidad de porcentajes pudo venir motivada por -
razones técnicas, con base en que la asistencia para primer
establecimiento e instalación suponía un mayor gasto sobre
el íntegro percibido que la prestada sin esos fines, pero -
lo cierto es que no se conoce ningún estudio técnico o esta
dístico, oficial o doctrinal que haya sugerido tal mayor gas
to, cosa que por otra parte, no aparece evidente ni siquie-
ra lógicamente probable.

Eliminado este motivo sólo puede pensarse, para jus-
tificar el 30%, en el deseo de proteger o incentivar un -
destino específico para la asistencia técnica. En este ca-
so es criticable, como en el caso de las producciones cine-
matográficas ya comentado, que no se haya calificado la di-
ferencia de 40 puntos porcentuales en la minoración como bo
nificación.

Esto puede tener repercusiones en la Imposición Gene
ral interna, aunque bien es cierto que beneficiosa para el
contribuyente, al no afectarle con la técnica actual la di-
ferencia entre el tipo medio resultante de la escala progre
siva y el de Rentas de Capital, sobre la base bonificada.

Pero también las tienen, y en este caso perjudiciales para la empresa prestadora extranjera y beneficiosos para - el Fisco de su país, cuando se acuerda una cláusula de "tax sparing" relativa a cánones en un Convenio.

Este punto lo remitimos al estudio de los Convenios suscritos por España que va a hacerse más adelante, en este Capítulo.

TRES: Bases Libres de Impuesto.

Cuando se pacta contractualmente entre deudor o acreedor que las cantidades a satisfacer serán "deducido del impuesto", "netas" o "libres de impuesto" la base impositiva no puede coincidir lógicamente con el importe pactado, sino que ha de ser superior para incluir el propio impuesto.

Hemos visto en la evolución histórica que la fórmula para hallar la base del impuesto en estos casos surgió para los dividendos, generalizándose luego para los demás - conceptos incluidos en Tarifa II. (OO.MM. de 1 y 19 de Diciembre de 1935).

El artº 22 del Texto Refundido ha mantenido esta aplicación general (149), pero al utilizar la palabra "percepción íntegra" en vez de "base imponible" y existir en materia de cánones unos porcentajes de minoración sobre las percepciones íntegras para hallar la base, y llamarse por la - L.R.T. a la cantidad minorada "base liquidable" y por el - Texto Refundido a la misma "base imponible", es conveniente hacer algunas precisiones sobre esta cuestión.

La regla general en materia de base libre de impuesto parte de obtener la cifra bruta, o base imponible según la

(149). "Cuando las personas o entidades obligadas a retener el impuesto declarasen que los rendimientos han sido abonados sin deducción del tributo, tendrá la consideración de percepción íntegra, aquella cifra de la que, deducida la cuota tributaria, resultase el líquido realmente pagado."

fórmula siguiente:

$$\frac{D \times 100}{100 - T} = \text{base impositiva. Siendo } D = \text{dividendo (O.M. 1-XII-35)}$$

y $T = \text{tipo de gravamen.}$

Ello equivale a multiplicar la cantidad neta por $1 - \frac{T}{100}$

Para generalizar hay que sustituir D , por $PI = \text{percepción íntegra.}$

En el caso de determinación de la base imponible por porcentajes de PI "no es directamente aplicable la fórmula de 1935" (150).

Gota Losada (151) propone aplicar la fórmula partiendo de PI , y sustituyendo T por t . Siendo t el que en la doctrina extranjera se denomina tipo efectivo y que nosotros denominamos "tipo sobre la percepción íntegra".

Esto es, siendo el porcentaje sobre PI del 70% y ;

$$T = 20\%, t \text{ sería, } \frac{20}{100} \times \frac{70}{100} = 14\%$$

Con ello la fórmula quedaría: $\frac{PI \times 100}{100 - t} = PI \cdot \frac{1}{1 - \frac{t}{100}} \quad (1)$

Otra posibilidad sería dejar inalterado T y sustituir PI por PN , siendo $PN = \text{percepción neta, resultado de aplicar el porcentaje de minoración de la disposición vigente.}$

Para el ejemplo anterior $PN = \frac{PI \times 70}{100}$; Base Impositiva =

$$\frac{PN \times 100}{100 - T} = PN \frac{1}{1 - \frac{T}{100}} \quad (2).$$

Haciendo $PI = 1.000$, tendríamos con (1).

(150). M^{re} Hd^a. Servicio de Publicaciones. T.R. del I.R.C. Nota 95, Pgn. 89

(151). Ob. cit. P^{gn}. 1520

$$PI + \text{Impuesto} = \frac{1000 \times 100}{100 - 14} = \frac{100.000}{86} = 1000 \cdot \frac{1}{0,86}$$

Y con (2):

$$PN = \frac{1000 \times 70}{100} = 700 \quad \text{Base Impositiva} = \frac{700 \times 100}{100 - 20} =$$

$$\frac{70000}{80} = 700 \cdot \frac{1}{0,80}$$

Los resultados no son idénticos ya que:

Con (1) tendríamos:

$$PI + \text{Impuesto} = \frac{100.000}{86} = 1.162,79$$

$$\text{Base Impositiva} = 1.162,79 \times \frac{70}{100} = 813,95$$

$$\text{Cuota} = 813,95 \times \frac{20}{100} = 162,79$$

Y con (2) tendríamos:

$$\text{Base Impositiva} = \frac{70.000}{80} = 875$$

$$\text{Cuota} = 875 \times \frac{20}{100} = 175.$$

Creemos que, después de publicado el texto refundido y dado que éste califica ya a la base neta (tras el porcentaje) como Base imponible es sobre ella sobre la que debe operarse, - no utilizando la concepción del tipo efectivo (porcentaje de mi noración x tipo tributario) que no tiene base legal específica.

Existe un argumento importante en contra de la anterior, postura, y es el de que el artº 22 del Texto Refundido, - habla de "percepción íntegra" como el resultado a obtener, pero partiendo del "líquido realmente pagado".

Ello no ofrece problema en el caso de que la percepción íntegra coincida con la base imponible del concepto tributario sobre el que se opere. Sin embargo en el caso de los - porcentajes de minoración del que nos ocupamos la base imponi -

ble, que es en definitiva el dato que la operación matemática - persigue, es un 70% de la percepción íntegra. Por ello, y dado el antecedente de la O.M. de 1935 hablaba, como objetivo, de la "base impositiva", creemos defendible que pese a la dicción del artº 22 del Texto Refundido, sea más acorde con nuestra legislación la fórmula (2) que la (1).

En todo caso no se trata de un punto importante, ni la postura doctrinal que se adopte, dada la similitud práctica de las dos fórmulas, puede ser razonablemente tajante.

Sin embargo, creemos que la fórmula (1) no es del todo correcta, incluso matemáticamente, ya que toma en cuenta dos veces el porcentaje de minoración: una al hallar t , y otra al hallar la base impositiva.

Quizá lo más claro y legal, atendiendo al artº 22 del Texto Refundido, sea operar sobre la percepción íntegra convenida (libre de impuesto) para hallar la percepción íntegra bruta (PIB), acumulándole el impuesto. Sobre esta cifra se aplicará luego el porcentaje de minoración.

$$\text{Soría, } \text{PIB} = \frac{\text{PI} \times 100}{100 - T} \quad (3)$$

que es idéntica a la de la O.M. de 1935, sustituyendo D (dividendo) por PI (percepción íntegra). Aplicando (3), tendríamos, con los datos ya utilizados para el ejemplo anterior:

$$\text{PIB} = \frac{1000 \times 100}{100 - 20} = \frac{100.000}{80} = 1.250$$

$$\text{Base Imponible} = \text{PIB} \cdot \frac{70}{100} = 1.250 \cdot \frac{70}{100} = 875$$

$$\text{Cuota} = 875 \cdot \frac{20}{100} = 175.$$

luego podemos concluir que las fórmulas (2) y (3) conducen al mismo resultado, siendo preferibles y más ajustadas al sistema vigente que la (1). (152)

(152). Soto Guinda. Ob. cit. pgn. 395, nota 112. Se plantea un supuesto de deducción de servicios personales gravados por IRTP en que los rendimientos se pacten libres de impuesto y propone el siguiente procedimiento:

"1º. Se halla el íntegro, mediante la fórmula de rectificación, correspondiente a los servicios personales.

Sobre este tema de "bases libres de impuesto", se ha realizado un tratamiento exhaustivo en la reciente obra de Alfonso Gota Losada "Tratado del Impuesto sobre la Renta" (153). En ella se expone el antecedente que, en materia de dividendos supuso la Real Orden de 25 de Diciembre de 1913, la Instrucción Provisional de 8 de Mayo de 1928, y el preámbulo y texto de la Orden Ministerial de 1 de Junio de 1935, así como la de 19 de Diciembre de 1935.

Continúa con el razonamiento de Manuel Rozas Zornoza (154) que propugna la fórmula (1) a que hemos hecho referencia anteriormente, pese a que se basa en la Ley de Reforma de 1964 en que la minoración por porcentaje tenía todavía carácter de reducción para hallar la base liquidable.

A continuación recoge la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de Enero de 1961 y la del Tribunal Económico Administrativo-Central de 4 de Julio de 1961 que optan por la fórmula (2) entre las que hemos mencionado en las páginas anteriores. En las dos se contempla la fórmula (1) y se rechaza aún manifestando que "si bien teóricamente pudiera ser más perfecta", no se ajusta a lo previsto en las O.O.M.M. de 1935. En la primera de las dos citadas se observa que la fórmula (1) supone un resultado menor que la (2) diciendo que "aumentando el divisor, disminuye matemáticamente el resultado y con él la base". Esta consideración la confirma el ejemplo que ofrece Gota, en el que, sobre los mismos datos, la aplicación de la fórmula (1) arroja un resultado inferior a la (2) con una menor cuota tributaria.

-
- ... 2º. Se deducen los servicios personales obteniendo los rendimientos líquidos.
 - 3º. Se aplica luego la fórmula de rectificación sobre los rendimientos líquidos.
 - 4º. La base imponible y liquidable será el 30% de los rendimientos líquidos."

Al no poner ejemplo numérico no puede colegirse claramente si la primera rectificación la hace sobre el importe de las dos clases de prestaciones o sólo sobre los servicios personales. En el primer caso no estamos de acuerdo con la propuesta, en el segundo la rectificación previa la consideramos innecesaria.

(153). Tomo II. Fgns. 258 a 292.

(154). "La Liquidación de impuestos on la empresa". I.C.E. Madrid 1963. Pgn 41.

Seguidamente ofrece el texto (155) una gama de supuestos distintos de "utilidades libres de impuesto" - que pueden producirse en los Impuestos sobre Rendimientos del Trabajo Personal y Rentas del Capital, distinguiendo la "utilidad libre de impuestos" declarada a la Administración y la utilidad ocultada o defraudada, no asimilable en modo alguno a la anterior.

En las conclusiones de este pasaje se razona - que declarar las "utilidades libres" como base imponible sería inexacto ya que la base debe ser una cifra tal que, restando de ella el impuesto que le corresponde, dé el ingreso o pago líquido. Y termina el autor identificándose con la tesis de Rozas y proponiendo en definitiva - - (156), la fórmula (1), tomando como sustraendo en el denominador el "tipo efectivo".

Estas consideraciones sobre el tema de la base imponible y, la fórmula para su reconstitución en el caso de pagos por utilización de propiedad industrial o asistencia técnica "libres de impuestos", nos pueden - ayudar a mejor entender tan debatida cuestión.

En suma, seguimos considerando, con el respeto debido para los partidarios de la fórmula (1), que es - más correcta y de acuerdo con nuestro Ordenamiento la - (2) o la (3), que da idéntico resultado.

La fórmula (1) cumple la condición de que la - cifra reconstituída menos el impuesto es igual a la percepción líquida o "libre" y la (2), la de que la base -

(155). Página 269.

(156). Página 284. "5)".

imponible menos el impuesto es igual a la base líquida o "libre". Sin embargo, la fórmula (1) tiene indudable apoyo en el tenor literal del artículo 22 del Texto Refundido, aunque su aceptación supondría una cierta discriminación entre estos conceptos en que la percepción íntegra es mayor que la base imponible y aquellos en que coincide.

G) Tipo: Tras la L.R.T. y el Texto Refundido se ha producido una unificación absoluta en los conceptos que estudiamos. En todo caso es el 20%. Existen prácticas muy extendidas de citar como tipos el 6% 14% etc. En estos casos se hace referencia a lo que hemos denominado "tipo efectivo" y se trata de supuestos de corruptelas prácticas sin aceptación doctrinal.

II. Normas bilaterales. Convenios suscritos por España.

A) Evolución y normativa vigente: El Primer Convenio conocido suscrito por España en materia fiscal fue uno hecho con Francia en 1862, en materia de impuestos extraordinarios, era un convenio consular.

Aparte los Convenios referentes a gravámenes aduaneros, algunos convenios internacionales no precisamente tributarios tienen a veces cláusulas fiscales. Entre nosotros pueden citarse, aparte de infinidad de convenios consulares de menor importancia, el artº 20 del Concordato con la Santa Sede de 27 de Julio de 1953 y los convenios de defensa y mutua ayuda con los Estados Unidos de América de 1953 y 1969.

Convenios más específicamente fiscales y todavía vigentes pero de escasa aplicación práctica, dado su contenido, son los celebrados con Grecia, en materia de Sucesiones (6 de mayo de 1919); con Inglate-

rra, sobre Compañías (27 de junio de 1924) y con Italia, del mismo carácter (28 de noviembre de 1927).

Otro tipo de convenio de tema fiscal es el relativo a transporte marítimo y aéreo. En este terreno España tiene un convenio ratificado con Suiza, de 27 de Noviembre de 1963, derogado por el Convenio sobre Renta y Patrimonio posterior, así como acuerdos no ratificados con Estados Unidos (sólo en navegación marítima, 1930) y Argentina - (1948).

En materia de Impuestos sobre Sucesiones existen, aparte del - citado con Grecia, otros más modernos con Suecia (de la misma época - que el vigente sobre Renta) y con Francia (incluido en el mismo texto con lo relativo a los Impuestos sobre la Renta en 1963).

Como vimos en el capítulo Uno de este trabajo los Convenios só lo adquieren fuerza de ley interna cuando son ratificados con arreglo al Ordenamiento Jurídico Nacional (157).

Todas las normas anteriormente citadas no afectan directamente a nuestro tema, esto es a la fiscalidad de los cánones.

Sí le afectan los diez convenios que estan en vigor con los - países que, a continuación se indican, mencionando la fecha de firma a nivel de Gobierno, y, en su caso, las normas reglamentarias dictadas para su desarrollo.

FRANCIA, 8 de Enero de 1963. O.M. de 17 de Enero de 1964.

SUECIA, 25 de Abril de 1963 y Complementario de 14 de Marzo de 1966.

O.M. de 22 de Mayo de 1964.

NORUEGA, 25 de Abril de 1963.

SUIZA, 26 de Abril de 1966. O.M. de 20 de Noviembre de 1968.

AUSTRIA, 20 de Diciembre de 1966. O.M. de 26 de Marzo de 1971.

ALEMANIA, 5 de Diciembre de 1966.

FINLANDIA, 15 de Noviembre de 1967.

(157). Pgn. 32 de este trabajo.

PORTUGAL, 29 de Mayo de 1968. O.M. de 25 de Junio de 1973.

BELGICA, 24 de Septiembre de 1970. O.M. de 27 de Febrero de 1973.

HOLANDA, 16 de Junio de 1971.

DINAMARCA, 3 de Julio de 1972.

Estos convenios siguen, en líneas generales, la pauta del Modelo de París, comentado ampliamente en el capítulo Cuatro. Actualmente existen Convenios pendientes del intercambio de instrumentos de ratificación para su entrada en vigor, como son el de Dinamarca, el nuevo con Francia; así como otros donde existe acuerdo previo a nivel de expertos, tal es el caso de Japón y de Brasil.

Antes de entrar en la exposición de las consecuencias modificativas que los Convenios en vigor suponen, respecto de la legislación interna española, es preciso tener en cuenta la disposición aclaratoria contenida en el artº 3.2. del Modelo de París.

Según ella: "Para la aplicación del presente Convenio por un Estado Contratante, cualquier expresión no definida de otra manera tendrá, a menos que el texto exija una interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación de este Estado contratante relativa a los impuestos que son objeto del presente Convenio."

Los comentarios al Modelo denominan al precepto transcrito - "regla de interpretación" y justifican su inclusión por ser práctica - que ya era seguida en los Convenios entonces existentes. La regla es muy lógica pues el Convenio sólo supone una adaptación de las dos legislaciones de mutuo acuerdo, pero sin derogar como "lex specialis" más que los conceptos expresamente regulados en el Texto Convencional.

Los mismos Comentarios citan como ejemplo de la derogación de legislaciones internas por el Convenio el caso de la definición de bienes inmuebles contenida en el artº 6.2. del Modelo.

Así pues, todo cuanto llevamos expuesto en el parágrafo I de este apartado 2 del presente capítulo es de aplicación al caso de existir Convenio, salvo lo que expresamente citemos como modificado en la exposición que sigue.

Y ello es así porque el precepto interpretativo citado se recoge en los siguientes arts. de los convenios suscritos por España:

FRANCIA, artº 7.

SUECIA, artº 3.2. citando ya el término "la legislación fiscal del Estado Contratante que aplica"...

NORUEGA, artº 3.2. mantiene "legislación fiscal".

SUIZA, artº 3.2. otra vez "impuestos objeto del presente Convenio."

AUSTRIA, artº 3.3. igual que el anterior.

ALEMANIA, artº 3.2. idéntico.

FINALANDIA, artº 3.2. igual.

PORTUGAL, artº 3.2. lo mismo.

BELGICA, artº 3.2. idéntico.

HOLANDA, artº 3.2. lo propio.

DINAMARCA, artº 3.2. igual.

B) El Hecho Imponible: En el capítulo Cuatro (158) quedó ya - transcrito el artº 12 del Modelo OCDE, traducido, en su versión modificada parcialmente, del Texto francés publicado en Abril de 1972 y de los Comentarios del mismo Organismo.

Ahora iremos subrayando las diferencias existentes respecto del texto citado en los Convenios españoles en cada caso.

El hecho imponible en materia de rentas específicas como los cánones requiere evidentemente una definición.

La norma definitoria del párrafo 2 del artº 12 del Modelo tiene esa finalidad y nuestro objeto en este punto es ponerla en contacto con - los hechos imposables del I. sobre las Rentas del Capital ya mencionados - para ver si coinciden o no.

Los conceptos del antiguo epigrafe adicional a) recogidos en nuestro impuesto actual y referentes a "propiedad industrial", "propiedad intelectual" y "producciones cinematográficas" están claramente incluidos entre los elementos cuya cesión de uso generan el canon según el artº 12.2. En este punto el concepto convencional excede del de Rentas del Capital de - nuestra legislación interna en cuanto a los rendimientos de la cesión de - propiedad intelectual calificados por nuestro sistema de imposición directa como rentas del trabajo, concretamente en el caso de su explotación por el propio autor. La calificación de estas rentas fue objeto de discusión en los modelos de la sociedad de Naciones (recuérdese lo dicho en la pgn.108) pero el de la OCDE, sin duda por no tener excesiva importancia cuantitati

va esta materia ni siquiera ha descendido a plantearse la distinción. En este punto el concepto convencional de canon, incluye pues rentas de las calificadas como "del trabajo" por la legislación fiscal española, mientras que en otros puntos excluye algún concepto de los recogidos en nuestro Impuesto sobre las Rentas del Capital, como veremos.

En cuanto al antiguo epígrafe adicional d), "arrendamiento de bienes, negocios o cosas" la mayor parte de sus conceptos tienen claro encaje en la expresión "cesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos" del artº 12.2.

Los arrendamientos de inmuebles no quedarían incluidos en el artº 12.2., como tampoco lo están en Rentas de Capital en nuestra legislación interna ya que, la incompatibilidad con otros impuestos a cuenta consagrada en el artº 5.1. del Texto Refundido se refleja, para el caso de arrendamiento de inmuebles amueblados, en un descuento de la base considerada como renta en Contribución Urbana, del rendimiento íntegro considerado en Rentas de Capital para determinar la base imponible y liquidable en este último tributo.

Si interpretamos el término "equipos" del artº 12 en sentido genérico o amplio, no se produciría ningún roce entre nuestros hechos imponibles de Rentas del Capital y el concepto de canon del Convenio, lo que parece más lógico y razonable que excluir algunas figuras del citado ámbito con la consecuencia de su remisión al artº de "rentas no mencionadas expresamente" (nº 21 del Modelo) y, en su virtud, su imposición exclusiva en el país del domicilio.

En cuanto a las figuras de "subarriendo, cesión de uso u opción de compra", creemos incluíbles en el artº 12 las dos primeras, pero parece evidente que no ocurre lo mismo con la opción de compra, cuyo derecho no supone una cesión de uso, ni un servicio asimilable o comparable a los definidos en el artº citado.

Por último, y en lo referente al antiguo epígrafe adicional b, "arrendamiento de minas", sería preciso dar alguna matización previa sobre el sentido de este término.

El artº 334.8º del Código Civil califica como bienes inmuebles: "Las minas, canteras y escoriales, mientras que su materia permanece unida al yacimiento". Por ello si la mina se arrendase, en principio, su rendimiento no sería del capital mobiliario, sino del capital inmobiliario.

Sin embargo los minerales con un objeto jurídico cuya titularidad se considera "propiedad especial" y, en este sentido, el artº 427 del Código Civil remite en cuanto a esta materia a la Ley Especial de Minería.

La Ley de Minas vigente es de 21 de Julio de 1973, habiendo derogado a la de 19 de Julio de 1944. A través de su articulado vemos que las sustancias minerales "son bienes de dominio público cuya investigación y aprovechamiento podrá asumir directamente el Estado o cederlos".

Las entidades particulares han de actuar pues, ante todo, - provistas de "permisos de investigación", y, en caso de resultado positivo y hallazgo de yacimiento o criadero solicitar la "concesión de explotación", que, una vez obtenida, se constata en el correspondiente "título" inscribible obligatoriamente en el Registro de la Jefatura de Minas y potestativamente en el de la Propiedad y Mercantil.

De lo expuesto cabe deducir que lo que el contribuyente puede ceder en arrendamiento no es la propiedad de la mina, que no le pertenece, sino la concesión para su explotación.

Los arts. 94 y siguientes de la Ley contemplan varias formas de transmisiones intervivos de concesiones, entre las que se encuentran "ventas, gravámenes, cesiones y arriendos". A nuestro juicio - sólo las transmisiones del uso y no de la plena titularidad de la concesión o del derecho generarán rentas sometidas al Impuesto. Y ello por analogía con las operaciones de venta de propiedad industrial, - que, como vimos están excluidas, y el precio de un traspaso, que tampoco se incluye, según la Resolución del TEAC ya citada anteriormente, recogida del libro de Joaquín Soto.

Sin embargo, una vez centrados en el concepto de cesión de uso de la concesión queda en pie la interrogante, ¿es bien inmueble

el título de la concesión o es mueble?.

Nuestro Código Civil en el artº 334 (10) atribuye carácter de inmueble a los "derechos reales sobre bienes inmuebles". El problema sería entonces calificar la concesión como derecho real o personal. En principio reúne bastantes caracteres de los defintorios del derecho real: preferencia o exclusión de terceros, oponibilidad "erga omnes", es inscribible o registrable, etc. Ello nos llevaría hacia su calificación como bien inmueble.

Sin embargo la Ley de Minas de 1944, tras examinar las -- transmisiones de concesiones, se ocupaba de las "de bienes inmuebles o de instalaciones de toda clase, propios de las minas y efectos a -- su explotación", lo que podía suponer en cierto modo la contraposi -- ción entre concesión y bien inmueble.

En todo caso es evidente que nuestra calificación tributaria, con independencia de la calificación que corresponda en Derecho Común, parte de su consideración como renta del capital mobiliario. Quizá haya incluido en esta calificación la configuración y organización específica de nuestras Contribuciones Territoriales que constituyen la imposición "a cuenta" sobre las rentas inmobiliarias, y que no podrían acoger fácil y típicamente estos rendimientos.

En materia de Convenios, la calificación como inmuebles de las concesiones es evidente ya que el artº 6.2. del Modelo de París dice que la expresión bienes inmuebles comprende "los derechos a -- percibir cánones variables o fijos por la explotación o la concesión de la explotación de yacimientos minerales".

Ello quiere decir que, para la aplicación de los Convenios, las reglas aplicables a nuestro "arrendamiento de minas", no son -- las del artº 12, que contiene normalmente un límite para el país de la fuente, en el caso de que le conceda derecho a gravar, sino las -- del artº 6 (Rentas Inmobiliarias) que atribuye la facultad de someter a impuesto las rentas, al país de la fuente (donde esté situada la -- explotación) sin limitación alguna.

Por tanto, nuestro antiguo epígrafe adicional b) será de -- plena aplicación aunque el titular de la renta sea residente del país

convenido, si bien no en concepto de canon (artº 12), sino en el de "renta inmobiliaria" (artº 6).

Sin embargo no parece muy posible que se produzca frecuentemente el supuesto dadas las restricciones establecidas en la legislación minera sobre la nacionalidad de los titulares de la explotación.

Por último, y en lo referente al concepto de "asistencia técnica" creado por la LRT de 1964, queda recogido en la expresión - "informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas". En este sentido hay que destacar que en el Protocolo Adicional de algunos de los Convenios pendientes de ratificación se menciona expresamente la inclusión de la asistencia técnica en la indicada frase del artº 12.

La definición del párrafo 2 del artº 12 del Modelo de París, que no ha sufrido modificación en el texto revisado de 1972, respecto del de 1963, coincide exactamente con la de los Convenios suscritos por España.

Está recogida en el artº 17.3. del Convenio con Francia de 1963 y en el 12.3. de los de Suecia, Noruega, Suiza, Austria, Alemania, Portugal, Finlandia, Bélgica, Países Bajos y Dinamarca. En los proyectos no ratificados con Francia (2º), Japón y Brasil, se encuentra la misma definición en el artº 12.3.

Otro punto a considerar en la esfera del hecho imponible es la imposición de las plusvalías o ganancias de capital por la enajenación de los bienes o derechos cuya cesión de uso genera el canon. En el párrafo I de este apartado hemos estudiado su exclusión del concepto del antiguo epígrafe adicional a) por la LRT de 1964, - (159). Por ello dicho gravamen no queda incluido en ninguno de los impuestos a cuenta y sólo, en principio, cabe la sumisión a los Impuestos Generales.

Los Convenios suscritos por España contienen, en el artículo relativo a los cánones, una cláusula excluyendo estas plusvalías de las reglas aplicables a dichos cánones.

El artº 12.4. del Convenio con Suecia dice:

"Los beneficios procedentes de la enajenación de derechos o bienes mencionados en el párrafo 3 son únicamente gravables en el

(159). Siempre que se cumplan las condiciones para ello ("precio cierto" y - "determinado en unidades monetarias").

Estado Contratante en el cual el cedente es residente. A los efectos de este artículo no se considera como venta cualquier enajenación en la que su precio no figure en el momento de formalizarse el contrato de una manera cierta, determinada y expresa, en unidades monetarias".

Esta cláusula no figura en los Convenios con Noruega, Suiza, Austria, Alemania, Portugal, Finlandia, Bélgica y Dinamarca, pero aparece en el artº 12.4. del Convenio con los Países Bajos, aunque conteniendo sólo el primer inciso de la cláusula descrita del Convenio Hispano-Sueco, igual que el 17.4. del Hispano-Francés. En los nuevos convenios proyectados con Francia y Japón tampoco está la cláusula citada.

En definitiva la plusvalía a que se refiere la regla mencionada, como las demás ganancias de capital, está incluida en el artículo 13 del Modelo de París, que atribuye la de bienes inmuebles o de bienes o derechos que formen parte del activo de un establecimiento permanente al país de situación y la de los demás bienes y derechos al Estado de la residencia de su titular. Por ello, la inclusión de la cláusula comentada en el artº 12 sólo puede entenderse que altera el criterio del artº 13 en el caso de que los bienes o derechos cuya cesión de uso originaría el canon, se encuentran formando parte del activo de un establecimiento permanente.

C) Devengo: Ni el artº 12 del Modelo de París, ni los correspondientes de los Convenios españoles contienen cláusula alguna que se oponga o modifique las legislaciones internas en cuanto al momento del origen de la obligación tributaria.

No obstante, como el párrafo 1 del artículo, que contiene la regla de atribución básica de los cánones, menciona la palabra "pagados", se han planteado algunas consultas tributarias sobre si en el caso de no satisfacerse el canon, una vez vencido, se había devengado o no el Impuesto sobre las Rentas del Capital.

Lógicamente, conforme a la "regla de interpretación" del artº 3.2. del Modelo ya expuesto, y dado que el artº 12 no se ocupa del tema del devengo, debe prevalecer nuestra legislación interna y entenderse devengado el impuesto en el momento de la exigibilidad -

del rendimiento.

D) Sujeto Pasivo: Tampoco en este punto los convenios establecen modificación en la legislación interna por lo que subsiste - la obligación de retener, declarar e ingresar para los sujetos pasivos sustitutos, deudores de los rendimientos.

Aunque el Modelo no contiene ninguna regla para determinar la fente de los cánones, por atribuir el impuesto al Estado de la - residencia del perceptor, como España formuló reserva a este artículo 12 del Modelo para mantener en sus Convenios una retención limitada - en la fuente, se ha hecho preciso introducir una cláusula en los mismos para aclarar este extremo.

En esta regla se tiene en cuenta la situación de la entidad pagadora. El artº 12.5. del Convenio entre Suiza y España dice:

"Los cánones se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es el propio Estado, una de sus subdivisiones políticas, una de sus entidades locales o un residente del mismo. Sin embargo, cuando el deudor de los cánones, sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento - permanente al cual está vinculada la prestación por la que se pagan los cánones, y este establecimiento soporte el pago de los mismos, los cánones se considerarán procedentes del Estado contratante donde esté - el establecimiento permanente".

Los arts. 12.5. de los Convenios con Austria, Alemania, Portugal, Finlandia, Bélgica y Países Bajos son exactamente idénticos. En el artº 17.5. del Convenio con Francia y el 12.5. de los de Suecia y Noruega, la cláusula es diferente. La palabra cánones del principio, se sustituye por "rentas de la propiedad intelectual e industrial", - por otra parte, la expresión "...establecimiento permanente al cual está vinculada la prestación por la que se pagan los cánones", se - - reemplaza por "...establecimiento permanente, y si los bienes o derechos de que se trata han sido adquiridos en interés de este establecimiento."

Estas diferencias muestran que en la versión transcrita, - empleada en siete de los Convenios en vigor, se contemplan todas las rentas definidas como cánones, incluso las procedentes de servicios o asistencia técnica; mientras que en los tres primeros convenios celebrados se excluyen de la regla la "cesión de equipos" y "las informaciones sobre experiencias."

Lo importante es que se fija como fuente la residencia del deudor, con excepción de que lo sea un establecimiento permanente, en cuyo supuesto, la fuente se define como el país de su situación. En definitiva, se llega con ello por la vía indirecta, no exenta de cierta imprecisión al criterio del "lugar de utilización del bien o derecho, o de prestación del servicio."

E) Base.

a) Base Liquidable. Exenciones. Bonificaciones.-

El Convenio no modifica la legislación interna en este dominio por lo que las reducciones y bonificaciones que ella establece seguirán siendo de aplicación.

Sin embargo, la existencia de una limitación cuantitativa de la retención impositiva en la fuente ha originado una serie de cuestiones. Previamente a su conveniente estudio es preciso analizar el contenido de esta limitación.

El artº 17.1. y 17.2. del Convenio con Francia dice:

"Los cánones procedentes de un Estado contratante pagados a un residente en el otro Estado Contratante son gravables en este otro Estado". "Sin embargo, el Estado contratante del cual procedan los cánones que se paguen a un residente en (160) el otro Estado -

(160). El empleo de la preposición "en" (residente en), en vez de la preposición "de" (residente de) procede de nuestra legislación interna. Tradicionalmente no se habían distinguido las dos acepciones de residencia, una de carácter natural, equivalente a "estancia prolongada en un lugar", y otra de carácter jurídico, en el sentido de "cualidad de una persona que, de acuerdo con el Ordenamiento Jurídico de un país la vincula a efectos económicos con el mismo." En convenios posteriores, estudiada lingüísticamente esta distinción se ha emplea

Contratante tiene el derecho de someter a impuesto estos cánones con arreglo a su legislación, pero el tipo impositivo (161) a aplicar no podrá exceder del 5 por 100 del importe bruto de dichos cánones."

En los Convenios con Suecia y Noruega figuran las mismas - cláusulas, en el de Suiza y posteriores, aparte la sustitución de "residente en" por "residente de", comentada en nota de pie de página, - se cambia la expresión "pero el tipo impositivo a aplicar", por "pero el impuesto así exigido".

El primero de los dos párrafos corresponde al Modelo OCDE en su versión de 1963, y define el criterio básico de tributación - de los cánones en el país de la residencia del perceptor. En la versión de 1972 se añade en este primer párrafo la frase: "si dicho residente es el beneficiario efectivo"; esta innovación es posterior a la redacción de los convenios que España tiene en vigor.

El segundo párrafo es producto de la reserva española al - texto del Modelo y tiene por objeto no excluir la tributación en el país de la fuente, sino permitirla aunque sea limitándola.

De ahí que el porcentaje o alícuota establecido para determinar ese límite tenga diferente sentido que el tipo tributario de - la legislación interna ya que:

1º. Dicho tipo no siempre se aplica sobre "importe bruto", como la - "alícuota límite" del Convenio.

2º. Del mismo tenor del párrafo transcrito se desprende que la "alícuota límite" no sustituye al tipo tributario de la legislación interna, que el país de la fuente está autorizado a aplicar, sino que el tipo interno y los mecanismos normales de liquidación siguen vigentes, y el resultado de aplicar la "alícuota límite" al "importe bruto" tiene por misión fijar un "techo" a la legisla - ción interna.

... de la expresión "residente de". Este tema está relacionado con el artículo 4 del Modelo OCDE y cae fuera del ámbito del presente estudio.

(161). El término "tipo impositivo" no se emplea más que en este Convenio. La Administración viene interpretándolo en el sentido de lo que aquí llamamos "alícuota límite".

En los diez convenios en vigor la "alícuota límite" para cá nones es del 5 por 100, excepto en el de los Países Bajos, en que es del 6. Sin embargo, el apartado XIV del Protocolo Adicional de este último Convenio, incluye transitoriamente (para contratos formalizados durante cinco años desde la entrada en vigor del Convenio en este punto), una alícuota inferior del 5 por 100, con la contrapartida de una "imputación de impuesto no pagado en España", o "tax spa - ring" de otro 5 por 100 adicional.

En los pendientes de entrar en vigor con Dinamarca, Francia, Japón y Brasil, la "alícuota límite" sube al 6 por 100 en los dos primeros casos y al 10 y 15 en los dos últimos.

Una vez examinado el sentido de la limitación de retención impositiva en el país de la fuente, vamos a entrar en las CUESTIONES que ha originado esta modalidad convencional:

UNA: La limitación como perdón, remisión, condonación o bonificación tributaria. Necesidad de autorización o concesión.-

Como el juego de la limitación supone una minoración de las cuotas tributarias a ingresar en el país de la fuente, concretamente en España, algunos contribuyentes, movidos a confusión por un enfoque vulgar del tema, han consultado sobre la necesidad de aprobación, autorización o concesión administrativa, previa la correspondiente solicitud, caso por caso, para aplicación de la limitación convencional.

El límite de tributación entre dos países no es, una vez formalizado el Convenio Internacional un acto de liberalidad fiscal, o al menos no lo es en relación con cada contribuyente concreto. Es el resultado de un acuerdo bilateral a nivel de estados soberanos en el que, previa negociación y por aproximaciones de cada parte contratante, se establece un sistema para evitar la múltiple imposición internacional.

Por ello no es preciso, autorización ni concesión concreta en cada caso, ni, por tanto, demanda del contribuyente en sentido estricto. Unicamente es precisa la prueba del supuesto que motiva la aplicación del Convenio, esto es, la ostentación

de la cualidad de residente del otro Estado contratante en el momento del vencimiento de las rentas, sobre las que recae el impuesto cuya cuantía limita el Convenio.

A estos efectos, los Estados de mutuo acuerdo reglamentan la aplicación de esta limitación. Las reglamentaciones de los convenios españoles en materia de cánones serán objeto de examen cuando nos ocupemos, dentro de este parágrafo II, de la cuota impositiva.

DOS: Obligatoriedad o Renunciabilidad de la aplicación del límite.-

El tema ha sido tratado muy sustintamente **entre nosotros** - (162) diciendo:

"Las reducciones impositivas que el Convenio supone para los sujetos de derecho comprendidos en su ámbito de aplicación pueden entenderse realizables automáticamente (de oficio por la propia Administración) o sólo a instancia de la parte interesada.

Lógicamente, la Administración, al conocer el origen de las rentas y la residencia de su perceptor, podía, aunque las liquidaciones hubieran sido hechas sin tener en cuenta la existencia del Convenio, corregirlas aplicando las reglas convencionales.

Pero, aparte el deber de información que compete siempre a la Administración cerca del contribuyente, el punto que tratamos es el de si puede y debe hacer esta rectificación sin la anuencia y voluntad en tal sentido del interesado o no.

La posición mayoritaria sobre el tema es la de que sólo la voluntad del interesado puede hacer aplicable un Convenio, creado para favorecer su derecho a una imposición no duplicada. El Derecho debe considerarse renunciable conforme a la Legislación Española (9º de la Ley General Tributaria y 4º del Código Civil)."

La circular número 2/72 de la Dirección General de Impuestos, en su apartado 2, Cuestión SEGUNDA decía:

"Los Convenios sólo deben aplicarse a instancia de parte por - entenderse que son renunciables en general los derechos que - conceden, de acuerdo con los principios de nuestro Ordenamiento Jurídico (art. 9º de la L.G. Tributaria y artº 4º del Código Civil)."

El tema no puede quedar resuelto por completo con sólo es-
tos conceptos. Quizá en el aspecto procesal el hecho de que -
el beneficiario de las rentas no pruebe su cualidad de residente
del país convenido, dé indudablemente lugar a la aplicación
de la legislación comun en el país de la fuente. Sin embargo,
la renuncia del beneficio citado no puede perjudicar la atribución
fiscal del país de su residencia. En efecto, si el mayor,
impuesto, por diferencia entre el límite convencional y la le-
gislación interna del país de la fuente, ha de ser imputado o
deducido en el país de la residencia, dicho país puede alegar
que, existiendo el Convenio no está obligado a imputar, de no
haber concedido "tax sparing" sino hasta el límite convencio-
nal.

Si ello fuese así, la diferencia antes indicada constituiría
doble imposición que es precisamente lo que el Convenio -
pretendía evitar.

Como esta consecuencia no es admisible, este supuesto pue-
de excluirse pensando en la posibilidad que el beneficiario de
las rentas tiene siempre de lograr la limitación "a postero-
ri" mediante el procedimiento de reembolso del exceso. Para -
corrar el razonamiento hay que concluir que, si no lo hiciese,
las dos Autoridades, a iniciativa del país de la residencia, in
tercambiarían información quedando así justificada la residen-
cia del beneficiario para la aplicación del límite.

TRES: Aplicación de Reducciones Impositivas Internas sobre el Tipo -
Tributario del Impuesto e sobre la Alicuota Limite del Convenio.

Este punto ha alcanzado mayor importancia en otro tipo de rentas de fuente española, como los intereses, donde las bonificaciones tienen mayor entidad que en los cánones.

Sin embargo teóricamente el interés del tema es el mismo y consiste en determinar si las reducciones tributarias pueden aplicarse sobre la "alícuota límite", con la consecuencia de mayor beneficio y trato selectivo respecto de otras rentas a las que es de aplicación el convenio pero no gozan de bonificación.

Oficialmente en una Circular de la entonces Dirección General de Impuestos Directos de 14 de Marzo de 1969, ya se adoptó una postura en esta materia ante las dudas que en dicho tema se suscitaron y que venían incrementadas por la utilización - del término "tipo de imposición" en los primeros convenios - suscritos por España al referirse a la limitación en la fuente. La postura era entender que la bonificación había de aplicarse sobre el tipo o la base de la legislación interna, y luego, comparar la cuota resultante con el límite del convenio, siendo la válida la menor de las dos.

Esta postura es indiscutible a nuestro juicio dada la función de lo que hemos llamado "alícuota límite".

El hecho de que en algún caso (cuando la cuota bonificada sea superior al límite convencional) no exista diferencia entre la cuota que ha de ingresarse por cuenta de un beneficiario residente de país convenido, en el supuesto de tener concedida bonificación, respecto del caso en que no la tuviese, no obstaculiza la lógica del razonamiento.

En efecto, la bonificación podría dar la cuota a ingresar si no se aplicase el convenio, y, por otra parte, el mismo Convenio no tiene por misión en este punto, según su letra, alterar la legislación interna, sino imponerle un techo o límite máximo.

b) Base Imponible. -

Tampoco en este punto el Convenio altera la legisla

ción interna, pero la aplicación del límite convencional y las reglas específicas de los párrafos 3 y 4 del Modelo de París recogidas en nuestros Convenios dan lugar a algunas consideraciones de interés:

UNO: La BASE en caso de rendimientos que se pactan "libres de Impuesto" en relación con la "alícuota límite".-

La postura oficial, a través de la Circular antes mencionada, sobre este punto es que la fórmula de las O.O.M.M. se aplica sustituyendo en el denominador, como sustraendo, el tipo "T" de la legislación interna por lo que hemos llamado "alícuota límite" (A.L.)

La fórmula básica, pensando en dividendos sería pues:

$$\frac{D \times 100}{100 - AL}$$

Nuestra opinión coincide con dicha conclusión pero a través del mismo razonamiento que sobre la limitación de retención en el país de la fuente hemos expuesto ya.

En consecuencia, es preciso aplicar primeramente la legislación interna en la forma descrita en el parágrafo I de este apartado (163), y posteriormente la fórmula de la alícuota límite, para aplicar esta última si el resultado es inferior.

Siguiendo con el mismo ejemplo de la página ya citada tendríamos:

LEGISLACION INTERNA.

$$\begin{aligned} \text{PIB} &= 1.250 \\ \text{Base Imponible} &= 875 \\ \text{Cuota} &= 175 \end{aligned}$$

LIMITE DEL CONVENIO.

(Siendo AL = 5 por 100)

$$\text{PIB} = \frac{1000 \times 100}{100 - "AL"} = \frac{100.000}{95} = 1.052,63$$

Cuota límite = $1.052,63 \cdot \frac{5}{100} = 52,63$, que prevalece por ser me

nor que 175.

Como en los 10 Convenios en vigor la alicuota límite es inferior al llamado "tipo efectivo" de la legislación interna, la cuota por ella producida será superior. De ahí que, como regla práctica, la circular ya citada parta de la aplicación de la -- "ALICUOTA LIMITE" en la fórmula para reconstruir la base.

Ha existido alguna opinión en el sentido de que no era posible aplicar la fórmula de reconstitución de la base en el caso -- del límite convencional, ya que ni la base (importe íntegro) ni la alícuota están determinadas por la legislación interna, en cu yo Orden jurídico se basa la fórmula de reconstitución. Sin embargo, aunque formalmente el argumento sea digno de considerar, -- no es menos cierto que si los rendimientos se han pactado "deducido el impuesto", dicho impuesto ha de agregarse a fin de obtener el "importe bruto" que es la magnitud considerada por el -- propio Convenio como base para calcular el límite.

- - - - -

Problema derivado del anterior es el del caso de bonificaciones o reducciones de la legislación interna que reduzcan la cuota por debajo del límite del Convenio. Este tema ha sido desarrollado para otras rentas (intereses) por la Circular ya citada, -- llegando a la conclusión de que la fórmula de reconstitución debía realizarse, sustituyendo en el sustraendo del denominador el tipo "T" por el "tipo bonificado" ("T.B.").

Pensando que existiera en nuestra esfera una bonificación -- del 90% vamos a desarrollar el mismo ejemplo que venimos siguiendo para este caso. Resultaría:

LIMITE DEL CONVENIO = 52,63

LEGISLACION INTERNA:

$$\text{Cuota fórmula normal (175) x bonificación} = 175 \cdot \frac{10}{100} = \underline{17,5}$$

$$\text{Cuota fórmula circular: TB} = 20 \cdot \frac{10}{100} = 2 \text{ por } 100;$$

$$\text{Base I} = \frac{700 \cdot 100}{100 - 2} = \frac{1000 \cdot 100}{100 - 2} \cdot \frac{70}{100} = 714,28$$

$$\text{Cuota} = 714,28 \cdot \frac{2}{100} = \underline{14,28}$$

Como vemos, ambas cuotas son inferiores al límite del convenio, pero la de la fórmula de la circular resulta inferior a la que creemos ortodoxa. Ello es explicable pues duplica en cierta medida la bonificación al emplear el tipo del 2% no sólo para obtener la cuota, sino también para reconstituir la base.

Creemos por tanto, que tampoco en este caso debe emplearse el tipo efectivo como sustrayendo del denominador en la fórmula de reconstitución.

DOS: BASE en el caso de SOCIEDADES VINCULADAS.- Relaciones Especiales entre el Acreedor y el Deudor.-

El Modelo OCDE tiene, en el artº 12, un párrafo dedicado a la corrección de la cuantía de los cánones cuando existan dichas relaciones especiales y los importes se consideran superiores a los que se hubieran acordado entre entidades independiente.

El artículo 17.7. del Convenio entre España y Francia dice:

"Si a consecuencia de las relaciones especiales existentes entre deudor y acreedor, o de las que uno y otro sostienen con terceros, el importe de los cánones pagados, habida cuenta de la prestación por la cual son satisfechos, excedieran del que habrían pactado el deudor y el acreedor si no existiesen tales relaciones, las disposiciones de este artículo se aplicarán únicamente a este último importe. En este caso el exceso de los pagos será gravable conforme a las legislaciones nacionales de los Estados contratantes, teniendo en cuenta las demás disposiciones de este Convenio."

Esta cláusula está en el artº 12.7. de los Convenios con Suecia, Noruega y Países Bajos, y en el 12.6. de Suiza, Austria, — Alemania, Finlandia (aunque el párrafo siguiente al 5. no está — numerado), Portugal y Bélgica.

En el capítulo cuatro (164), al examinar el artº 12.4. del Modelo OCDE y los epígrafos 21 al 24 de sus "Comentarios" ya dimos una primera interpretación del problema.

Nuestro Texto Refundido del Impuesto sobre Rentas del Capital no contiene ningún precepto "de ajuste" para la aplicación — del principio de "arms length" a los cánones entre entidades pertenecientes a un grupo de sociedades.

El artº 20.1., inciso segundo del T.R. del Impuesto sobre Sociedades indica que "no tendrán la consideración de partidas deducibles aquellas que impliquen directa o indirectamente transferencia de beneficios al extranjero, sea valiéndose de... adeudos por participaciones o cánones sobre ingresos, gastos, producción o conceptos análogos, en contraprestación de asistencia técnica, o de uso de patentes y marcas..." Y el artº 17.16 del mismo Texto sólo admite la deducción de estos cargos entre compañías vinculadas "cuando resulte justificada la causa de dichos pagos y las condiciones de estos puedan presumirse normales, habida cuenta de las especiales relaciones existentes entre acreedor y deudor."

Con ello vemos que el importe excesivo no preocupa al legislador a la hora de la retención del impuesto a cuenta pero sí, — cuando se trata de la deducibilidad del gasto para la entidad pagadora.

Es conveniente pues recomendar la conexión entre los dos — conceptos y considerar que la cantidad que se tome como deducible en el impuesto sobre la renta de la entidad deudora del canon sea la misma sobre la que se establezca el impuesto, por retención en la fuente, del acreedor.

TRES: Cánones percibidos por establecimiento permanente.-

Dado el carácter cedular que la retención en la fuente suele tener, e incluso el sentido de "impuesto a cuenta" que tiene entre nosotros, existe un párrafo del artº 12 del Modelo que -- tiende a eliminar la retención si el rendimiento se integra en -- los ingresos de un establecimiento, que van a ser gravados como renta en el país en que había de producirse la retención.

El artículo 12.4. del Convenio con Suiza dice:

"Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario de los cánones, residente de un Estado contratante, -- tiene en el otro Estado contratante, del cual proceden los cánones un establecimiento permanente con el cual el derecho o propiedad por que se pagan los cánones esté vinculado efectivamente. En este caso se aplican las disposiciones del artº 7." (Beneficios empresariales).

La misma cláusula figura en el artº 12.4. de los Convenios con Austria, Alemania (aunque sólo se refiere, como excepción, -- al párrafo 1, las dos Autoridades han reconocido que se trata de un error de tipografía), Finlandia, Portugal y Bélgica.

En los de Francia, Suecia, Noruega y Países Bajos, al existir una regla, sobre ganancias de capital por venta de conocimientos, se exceptúa también la aplicación de dicha regla (párrafo -- 4) en caso de estar vinculado el derecho a un establecimiento -- permanente.

Esta cláusula supone una derogación especial del párrafo 7 del artículo 6 del Modelo OCDE que dice:

"Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquellos no quedarán afectadas por las del presente artículo."

En la práctica, si el establecimiento obtiene beneficios, -- la no exigencia de un impuesto previo por los cánones recibidos, no afecta más que a la fecha de ingreso de las cuotas tributarias

o a la llamada presión fiscal indirecta soportada por la entidad extranjera. Sin embargo, si el establecimiento da como resultado pérdidas, de la exigencia o no del impuesto previo depende - el que se pague o no algún impuesto sobre los cánones.

El en parágrafo I de este apartado, al comentar el artículo 8 del Texto Refundido del Impuesto sobre las Rentas del Capital, hemos visto que nuestro Ordenamiento da exención (nosotros siguiendo a Soto, calificábamos como no sujeción) a la mayoría de los conceptos que integran los cánones, cuando estos cánones son ingresos de un sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades. Ya que el establecimiento lo es, la cláusula convencional comentada no hace, en este punto, sino ratificar nuestra legislación interna.

Sin embargo para algunos conceptos incluidos en la definición de canon y no enumerados en el artº 8 del Texto Refundido del Impuesto sobre las Rentas del Capital, como es el caso de la asistencia técnica, la cláusula comentada supone la extensión a los mismos de la exclusión de gravamen previo por "impuesto a cuenta", prevista para otros conceptos por nuestro Derecho Fiscal común.

Plantea también esta cláusula un problema de calificación en cuanto a la relación de vinculación entre el canon y el establecimiento. Hacemos referencia al capítulo Cuatro (165), sobre la doctrina internacional. En nuestra legislación no existe declaración expresa alguna de "vinculación forzosa" del canon al establecimiento, habrá que examinar en cada caso si el bien o derecho generador del canon pertenece al activo del establecimiento y debe o no integrarse en su cuenta de resultados.

- - - - -

(165). Pgn. 123 . Al examinar el epígrafe 20 de los "Comentarios" del Modelo OCDE.

F) Tipo: Consideramos suficientemente detallada la diferencia entre "alicuota límite", que es el porcentaje establecido en el párrafo 2. del artº sobre cánones, y "tipo tributario", que es el porcentaje de la legislación interna. Esta diferencia ha sido desarrollada tanto respecto del juego de las bonificaciones como en lo que se refiere a la aplicación de la fórmula de reconstitución del importe total, cuando los rendimientos se pactan "libres de impuesto".

G) Cuota: Su concepto es bien simple. No es más que el resultado de la operación cuantificadora que supone la liquidación tributaria.

Sin embargo, como la cuota retenida en la fuente viene afectada por un límite en los Convenios, y para la aplicación del citado "techo" es necesario acreditar la cualidad de residente del otro Estado, que posee el beneficiario de las rentas, hay que distinguir entre la aplicación del límite inicial o "a priori", mediante el procedimiento denominado de "reducción", y su consecución "a posteriori", mediante la "devolución" o reembolso del exceso de cuota de la legislación interna sobre el límite convencional.

En este sentido, los convenios suscritos por España ya prevén, en lo relativo a la retención en la fuente de intereses, dividendos y cánones que "las Autoridades competentes se pondrán de acuerdo para regular el procedimiento de aplicación del citado límite".

De los diez convenios en vigor que tiene España, han sido objeto de reglamentación para aplicación de la limitación de la retención en la fuente de cánones seis de ellos.

El de Francia lo fue por Orden de 17 de Enero de 1964, que en su apartado "segundo B. 12)", inciso tercero, dice:

"Para que tenga lugar la aplicación de este límite convencional, será preciso que por la persona o entidad española deudora se presente, en unión de la declaración-liquidación, otra declaración en la que se haga constar expresamente que el perceptor de las rentas es persona o entidad residente en Francia, consignando concretamente las - -

circunstancias que sobre este particular figuren en los respectivos documentos otorgados por el uso o la concesión del uso de los derechos y elementos expresados en el artº 17 del Convenio."

De esta regulación se desprende:

- 1º. Que sólo se define el procedimiento de reducción.
- 2º. Que no se exige modelo o formulario especial.
- 3º. Que el hecho de la residencia del perceptor se entiende probado por la declaración del deudor, basada en los datos contractuales.
- 4º. Que sólo se refiere al caso de "cesión de uso" y no al de "informaciones sobre experiencias", si bien la L.R.T. de 1964 es posterior a esta Orden.

El hecho de que haya quedado no muy actualizada esta disposición puede subsanarse al renovarse el Convenio.

El Convenio con Suecia fue reglamentado por Orden de 22 de Mayo de 1964, que en su apartado "segundo B.9)", contiene la misma regla de la Orden de Francia, pudiendo obtenerse por tanto iguales consecuencias.

El de Suiza se desarrolló por Orden de 20 de Noviembre de 1968, que en su apartado "segundo B.11), 12) y 13)", detalla la aplicación del límite del artº 12 exigiendo que se cumplimente por el beneficiario un formulario, certificado por las Autoridades Fiscales de Suiza, con validez para justificar la residencia en el ejercicio en que se expida y los dos sucesivos.

También aclara que la limitación de impuesto puede afectar, no sólo a conceptos gravados por Impuesto sobre las Rentas del Capital, sino a otros sometidos a Rendimientos del Trabajo Personal. Debe referirse ello, por ejemplo, a los casos de propiedad intelectual explotada por el autor.

Se exige que el formulario cumplimentado se acompañe a la declaración-liquidación del Impuesto.

Esta regulación, mantiene la característica de definirse sólo el procedimiento de reducción pero se refiere ya a un formula-

rio especial y la residencia del perceptor ha de probarse por certificación de la Autoridad Fiscal del otro Estado. Se incluye además a todas las rentas comprendidas en el artº 12 del Convenio.

La Orden de 26 de marzo de 1971 reguló el procedimiento de aplicación del Convenio con Austria, refiriéndose a los cánones en el apartado "segundo B" y volviendo a la fórmula de Francia, no exigiendo certificación de residencia para el procedimiento de reducción sino sólo, la constancia en la declaración-liquidación que ha de presentar el deudor, de que el beneficiario es residente de Austria, con base en los datos contractuales.

Sin embargo, habiéndose publicado ya el Decreto 363/1971 de 25 de Febrero, regulando el procedimiento de devolución para aplicación del límite de retención convencional, la Orden recoge este procedimiento, exigiendo como requisitos la certificación de residencia del beneficiario y la de ingreso del impuesto sin tener en cuenta el límite del Convenio.

Como avance podemos registrar, esta posibilidad de utilizar el procedimiento de devolución, y como menos positiva, la ausencia de certificación de Autoridades en el procedimiento de reducción y el haberse prescindido del formulario o modelo.

El Decreto ya citado, que reguló el procedimiento especial, establece en su artículo segundo el plazo de 1 año desde la fecha del ingreso para formular la solicitud. El artículo tercero preceptúa la existencia de modelo especial. Y el cuarto en cuanto a la documentación de la solicitud, exige:

- Certificación de residencia.
- Acreditar la representación, bastanteando el documento en que conste.
- Acreditar el ingreso, por certificación del retentor que lo ingresó, o por carta de pago, si el ingreso fue directo.
- Los que en cada Convenio se exijan.

Para cantidades mayores de cinco millones, el artº 6º exige autorización especial y expresa del Ministro de Hacienda.

La Orden de 27 de Febrero de 1973 regula el Convenio con Bélgica, y en su apartado "Segundo B", establece la misma normativa que la que desarrolló el Convenio con Austria, pero con la particularidad de que, en el procedimiento de devolución, las Autoridades Belgas han de recibir comunicación del importe de los cánones antes de expedir la certificación de residencia.

La de 25 de Junio de 1973, establece la regulación del Convenio con Portugal que sigue exactamente las mismas normas que la Orden de Austria.

La Circular Informativa nº 2/72 de la Dirección General de Impuestos se planteó el tema de la relación entre el procedimiento especial de devolución del Decreto de 1971 citado, con el general de "devolución de ingresos indebidos"; y dice:

- "A) El Decreto regula las características de un procedimiento "sui generis" con base en las cláusulas de los Convenios (los textos convencionales ratificados tienen rango de ley), que autorizan a las Autoridades Fiscales de los países contratantes a ponerse de acuerdo en lo relativo al procedimiento para llevar a la práctica las normas convencionales. En consecuencia, el Decreto no excluye la aplicación del artº 155 de la Ley General Tributaria.
- B) De acuerdo con lo apuntado en el párrafo anterior, el Decreto actúa con estricta sujeción al ámbito que atribuye a su rango nuestro Ordenamiento Jurídico.
- C) Las normas del Decreto son aplicables únicamente en el caso de Convenios en los que la devolución del impuesto español esté regulado por la correspondiente Orden Ministerial (hasta el momento de aparecer la Circular- sólo en el Convenio con Austria).

Debe añadirse a lo anteriormente expuesto:

- Que incluso en el caso del artº 155 de la Ley General Tributaria podrán exigirse como documentos justificativos de la devolución los indicados en el mencionado Decreto.
- Que en cuanto a la legitimación para pedir la devolución

on el caso del Decreto y la Orden subsiguiente, sólo la tiene el beneficiario o destinatario de la renta. Pero en el supuesto del artº 155 de la Ley General Tributaria, la tiene también el retentor del impuesto o pagador de la renta."

Y añade la Circular:

"En los casos en que no exista formulario especial para solicitar la reducción o devolución del impuesto español, se exigirá una certificación expedida por las Autoridades Fiscales del país convenido, en la que conste también que dicha condición de residente se tenía en la fecha de vencimiento de las rentas."

Para completar una visión de esta problemática del procedimiento de aplicación de los límites convencionales, hay que tener en cuenta los estudios realizados por el Grupo de Trabajo nº 26 del Comité Fiscal de la OCDE (Estados Unidos, Francia y Países Bajos) sobre "Métodos para limitar el impuesto en la Fuente" (166), en cuyos informes se propone la unificación de procedimientos, sobre la base del reembolso o devolución, y la normalización de formularios.

Otro dato a tener en cuenta es la regulación que se hace en algunos Convenios sobre plazos para presentar solicitudes, tal es el caso del punto VI. del Protocolo Adicional del Convenio con los Países Bajos que dice:

"No obstante las disposiciones en contra de las leyes nacionales de cualquiera de los Estados, la devolución del impuesto exigido en disconformidad con lo dispuesto en los arts. 10, 11 y 12, deberá concederse, si la petición correspondiente se presenta ante la autoridad competente del Estado que ha exigido el Impuesto, dentro de los dos años siguientes a la terminación del año natural en que se haya exigido el Impuesto."

Ellos nos sitúa ante tres normas que establecen plazos distintos para solicitar la devolución o reembolso y obtener así la aplicación del límite de imposición en la fuente:

(166). OCDE. CFA/NPL (72) 1, Scale 6. Or. Engl.

- El artículo 155 de la Ley General Tributaria, para los ingresos indebidamente realizados, cuyo plazo es de 5 años.
- El Decreto de 15 de Febrero de 1971, sobre procedimiento especial para devolución en Convenios Internacionales, con plazo de un año.
- El Texto de los Convenios, que pueden fijar plazos distintos (como en el caso de Holanda, el de dos años).

No parece lógica tan extrema diversidad de períodos y sí la existencia de un plazo de nuestra legislación que sirva de límite en todo caso, (que es lógico coincida con el de prescripción de la Ley General Tributaria) y la posibilidad de modificarlo, reduciendolo, en los textos convencionales, en aplicación del principio de reciprocidad.

Se ha razonado a veces que la existencia de un plazo especial se justificaba porque, en el caso de ingresos excesivos por no haberse tenido en cuenta el límite del Convenio, no existía ingreso indebido, pues el ingreso se había realizado siguiendo la legislación interna.

Para discernir si esta devolución puede o no entrar en el concepto legal de ingreso indebido, hay que contemplar éste, conforme se recoge en el artº 6º del Reglamento de Procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas de 29 de Julio de 1924.

En dicho artº hay dos conceptos genéricos entre los que dan "derecho a la devolución de cantidades ingresadas en la Hacienda Pública" y que son "por duplicación en el pago, o, notorio error de hecho" y cita por vía de enumeración las siguientes especies: "como — error material en la declaración tributaria, equivocación aritmética al liquidar o señalamiento de tipo que no corresponda al concepto liquidado".

Llegados a este punto es preciso hacer una serie de consideraciones antes de opinar fundadamente sobre si la devolución por razón de la aplicación de Convenios Internacionales puede considerarse una modalidad del procedimiento tradicionalmente conocido entre nosotros como "devolución de ingresos indebidos". (167)

(167). Deben consultarse en este punto: "Administración Económica del Estado"...

La devolución de ingresos, salvo el caso de compensación, implica un pago realizado por el Tesoro, y este pago requiere previamente el reconocimiento del crédito a que tiene derecho y que lo origina, por parte del beneficiario de la devolución.

Aunque las distintas normas recogidas en las disposiciones vigentes, que se citan en las obras de la nota de pie de página, no traten la materia de manera absolutamente idéntica es evidente que, a través de ellas la doctrina ha establecido una distinción entre el procedimiento - que tiende a rectificar los ingresos inadecuadamente efectuados según se trate de "error de hecho" o "error de derecho".

En el caso de error de derecho el acto de reconocimiento es una resolución jurisdiccional y el plazo para obtener dicho reconocimiento - es el de interposición de reclamación contra el acto que originó el ingreso inadecuado.

En el supuesto de error de hecho, por el carácter notorio, patente y ostensible de la inadecuación, es más extenso el plazo y hasta - un acto administrativo para reconocer el derecho al reintegro.

Con posterioridad al reconocimiento y previa comprobación de la efectividad del ingreso, se producirá el acuerdo de devolución, que, una vez firme, da origen a la ordenación y realización material del pago.

En alguna ocasión hemos escrito (168):

"La distinción entre cuestiones de hecho y de derecho ha sido siempre ardua, pues en visiones muy amplias el derecho es una realidad social más, un hecho, y como controla o pretende controlar y ordenar toda la realidad social, no hay hecho que no tenga un reflejo jurídico, un aspecto de derecho".

Añadiendo: "La jurisprudencia ha sostenido la necesidad de - que el error esté total y evidentemente probado, con independencia de - cualquier criterio calificador que pueda sustentarse".

... por José Gutiérrez del Alamo. Págs. 144, 148 y 339; "Devolución de Ingresos", editada por el Servicio de Publicaciones del Mº de Hacienda; "Devolución de Ingresos Indevidos" por Ricardo Martínez Serrate, nº 2 de Crónica Tributaria, Págs. 47 y 55; Turpin Vargas "Procedimiento - Económico-Administrativo"; Arias Velasco y Canal Larrauri "Procedimientos Tributarios"; y Pedro L. Serrera Contreras "La Jurisdicción económico-administrativa".

(168). . . Derecho Impositivo. Pág. 206.-

Ello nos conduciría a conclusiones parecidas a las de aquellos civilistas que entendían que las normas claras no precisaban interpretación en virtud del principio "in claris non fit interpretatio". Emilio Betti sostenía frente a ellos con mayor realismo que toda norma jurídica, a semejanza de una obra musical, requiere interpretación, ésta sin embargo podrá tener mayor o menor dificultad.

El fondo de esta filosofía ha latido sin embargo en el desarrollo del procedimiento para subsanar errores de hecho, y ello ha motivado que varias de las fases de las formalidades necesarias para llegar al pago se hayan confundido o unido en el caso de devolución basada en errores de hecho.

- - - - -

Es posible argumentar que en los reembolsos por aplicación de convenios, aportados los justificantes oportunos, la normativa específica que da origen al reintegro y sus supuestos están clara y evidentemente probados, pero también cabe afirmar que son dichas normas, cuya realidad jurídica prevalece sobre la meramente fáctica, las que se han omitido al realizar la liquidación y el ingreso primitivo cuya devolución se pretende.

Por ello dada la especialidad de la materia y la autorización contenida en los Convenios para regular el procedimiento de su aplicación creemos que la situación actual no puede calificarse como óptima dado el fundamento meramente pragmático y la debilidad de sistemática de la Circular ya citada, y la falta de previsión del Decreto de 1971.

Por otra parte, dada la inclinación que existe a nivel internacional para establecer como exclusivo el procedimiento de reembolso, suprimiendo el de reducción, podemos afirmar que, para que sea practicable con normalidad, agilidad y generalidad este procedimiento, hay que regularlo de manera especial. Esta especialidad tiene que conectarse con la normalización de modelos o formularios para que todos los trámites estén reglamentariamente tipificados y se facilite la automatización del procedimiento. De otro lado, y sin prescindir de cuan -

tos requisitos garanticen los intereses del Tesoro, sería conveniente suprimir límites cuantitativos por motivos de tesorería, aunque se mantuviera su peculiaridad de pago efectuado por "minoración de ingresos".

Esta regulación del reembolso, juntamente con la armonización de las reglamentaciones de los diferentes Convenios y la normalización de formularios, son puntos de importancia para la mejor aplicación de los Convenios (169).

- - - - -

(169). En la pag. 182, hacíamos reserva de las formalidades y procedimientos de pago del impuesto para este apartado. Dado que los supuestos en que debe o no hacerse por retención han sido ya examinados, y el tema puramente procesal es ajeno al propósito de este trabajo, no creemos oportuno hacer una referencia a los plazos y modelos de declaración del Impuesto.

3º. IMPUESTOS DIRECTOS EN EL DOMICILIO.

Los cánones percibidos por sociedades domiciliadas en España, de fuente extranjera, quedan, en principio, sometidos a Impuesto sobre la renta en nuestro país, sin perjuicio de las medidas unilaterales y convencionales para evitar la doble imposición en este tipo de rendimientos.

Vamos a exponer ante todo los antecedentes de nuestra legislación para pasar luego a los dos tipos de normas mencionadas, examinando el método que emplean para evitar la doble imposición interna - cional.

I. Antecedentes legales.

El artículo 2º del Texto Refundido de la Contribución de Utilidades de 22 de septiembre de 1922, establecía el ámbito de aplicación de la misma atendiendo a un triple criterio.

- utilidades obtenidas en España.
- satisfechas por personas o entidades domiciliadas o residentes en España, y
- pagadas en territorio nacional.

En dicho artículo segundo, se hacía ya excepción de lo previsto en la disposición 9ª de la Tarifa III cuyo contenido desarrolló el Real Decreto de 20 de diciembre de 1924.

Dicho Real Decreto, en una brillante exposición de motivos, se planteó el tema de la doble imposición de las empresas españolas con negocios en el extranjero y hacía una exposición de la legislación fiscal comparada y su evolución. Igualmente desarrollaba las dos posibles opciones para evitar la doble imposición: separar los beneficios (base) obtenidos en el extranjero, o deducir el impuesto allí pagado (cuota). En el criterio de dicho texto el último sistema citado produciría la igualación automática de todas las Compañías españolas entre sí, mientras que el primero establecería diferencias entre éstas según el país en que desarrollasen sus negocios, pero las igualaría con las de las naciones en que operasen.

Como la razón del Decreto se manifestaba en que facilitar la concurrencia con las empresas rivales extranjeras a fin de que "la nacionalidad española no se convierta en carga excesiva, para el interés privado", en su texto se optó por el régimen de separar los beneficios obtenidos en el extranjero.

La mencionada disposición 9ª quedaba pues así:

"Serán objeto de gravamen en esta Tarifa, tratándose de empresas españolas... el total de sus beneficios...

Sin embargo, para evitar la doble imposición directa de los beneficios de las empresas españolas que realicen negocios en el extranjero, se deducirá de los dichos beneficios, para la imposición en esta Tarifa, una parte proporcional a la cifra relativa de los negocios que la empresa realice en la nación o naciones - extranjeras en que estuviesen sujetas a imposición directa."

"El hecho del gravamen en el extranjero deberá ser probado por la empresa interesada, y toda duda que surja sobre este punto y sobre la naturaleza de los tributos extranjeros será resuelta por el Jurado de Utilidades. Serán considerados directos a este - - efecto los gravámenes análogos al de esta Tarifa y los demás comprendidos en la Sección 1ª del Plan General del Estado, cuyas - cuotas ordena deducir la disposición 12ª."

La disposición 12ª permitía deducir de la cuota una parte proporcional al 80% de los dividendos de otras sociedades, computados entre los ingresos de la empresa para determinar su beneficio.

Es de observar pues que el régimen de doble imposición internacional en Tarifa III de Utilidades tenía como peculiaridades:

- El punto de conexión para vincular a la entidad por su total - renta al gravamen en España era la nacionalidad.
- La doble imposición se evitaba descontando del beneficio mundial la parte obtenida en el extranjero, determinada esta por el procedimiento que la doctrina internacional conoce hoy como "indirecto" o de "cifra relativa", sin necesidad de contabilidad separada de la actividad en cada país para determinar directamente el beneficio correspondiente a los negocios de cada nación.

La Ley de 19 de Junio de 1936, introdujo una especial moda lidad en el gravamen o carga extranjera que otorgaba derecho a la deducción, añadiendo a la disposición 9ª el siguiente párrafo:

"Lo dispuesto en el párrafo anterior será también aplica - ble a las empresas españolas con negocios en el extranjero que, aún no estando sujetas a impuesto en la nación o naciones donde - tales negocios se realicen, sean objeto de cargas o gravámenes - equivalentes, aunque consistan en servicios públicos que puedan - ser considerados como sustitutivos de aquella imposición. La apre ciación de esta circunstancia corresponderá en cada caso y para - cada ejercicio al Jurado de Utilidades."

Vemos pues como nuestra Legislación de Utilidades descen - día a perfeccionamientos técnicos sobre la desgravación de rendi - mientos procedentes del extranjero, no alcanzados todavía en el - sistema vigente.

El Real Decreto de 1924 se había ocupado también, como ca - so especial, de las "Compañías españolas con la totalidad de sus - negocios en el extranjero."

El preámbulo de dicha disposición razona ante todo los gas tos financiados por vía impositiva diciendo: "Es principio incon cuso que las contribuciones del Estado no pueden ditar sino gas - tos indivisibles". Pero luego hace distinción entre los gastos - que aprovechan exclusivamente a las compañías que operan en el - Reino ("política social, policía, orden público, beneficencia y - las análogas correspondientes a toda la población obrera empleada en la compañía"), mientras que otros ("constitución del Estado, - defensa exterior y representación en el extranjero") van también en provecho de las que tienen sus negocios en el extranjero, y al gunos ("servicios diplomático y consular") rinden su utilidad es - pecialmente a estas últimas.

De este razonamiento se deduce la conveniencia de fijar un límite mínimo de tributación en España, y dispone el Real Decreto:

"La determinación de la cifra relativa de los negocios de estas empresas en las naciones extranjeras en que por razón de ello estuvieren sujetas a imposición directa, compete al Jurado de Utilidades y no podrá ser, en ningún caso mayor de dos tercios a los - - efectos de esta disposición."

Dicho límite de cifra relativa extranjera fue elevado por - Ley de 2 de Junio de 1939, hasta cuatro quíntos.

Este régimen español, integrado dentro de la noción de pro - porcionalidad o cifra relativa de beneficios, de gran arraigo entre nosotros, subsistió hasta la Ley de Reforma Tributaria de 1964.

En el mismo "se parte del principio que supone obtenidos - en un país, una parte de los beneficios totales que guarde con - - ellos la misma proporción que el volumen de negocios efectuados en él, guarde con los totales de la empresa" (170).

Sin embargo, el predominio adquirido en el derecho compara - do por los sistemas "directos" de contabilidad separada, y su reco - nocimiento en el Modelo de París, con cuya base España estaba ya - suscribiendo Convenios, fueron motivos del cambio de sistema, que - no debe hacernos dejar de reconocer las ventajas indudables del mé - todo indirecto abandonado y la inevitabilidad de recurrir a propor - ciones y estimaciones, incluso en el sistema directo, cuando se - trata de imputar por países gastos generales y de investigación.

La situación del Impuesto de Sociedades, en materia de do - ble imposición internacional, después de la LRT 64 se resumió así: (171)

- "- Queda derogado el régimen de cifra relativa de negocios (artº - 73.LRT)
- Las Sociedades residentes en España, cualquiera que sea el lu - gar donde desarrollen su actividad, quedan sujetas a la imposi - ción de la totalidad de sus rentas o beneficios obtenidos, tan - to en territorio español como fuera de él.

(170). César Albiñana: "Tributación del Beneficio de la empresa y sus partici - pes." Pgn. 711.

(171). Manuel Rozas Zornoza. "Impuesto de Sociedades y Doble I. Internacional". Comentarios a la LRT. Inspección General 1965.- Pgn. 343.

- Para evitar la doble imposición internacional de estas sociedades, cuando se incluyan en la base imponible beneficios o rentas obtenidos en el extranjero que hayan sido gravados en él por impuestos de naturaleza análoga o idéntica a la del Impuesto sobre Sociedades, de la cuota exigible por él se deducirá lo que en la Ley se especifica."

En efecto el artº 69 de la Ley somete a gravamen a las sociedades y entidades "que sean residentes en España, cualquiera - que sea el lugar en que desarrollen su actividad". Y el 70.1. precisa que "se considerarán sociedades y entidades jurídicas residentes en España las que en ella se hubieren constituido conforme a las leyes españolas o tengan su domicilio social."

Estas sociedades residentes quedan sometidas a gravamen por su renta mundial, ya que el mismo artº 70.1. indica que "quedarán sujetas a este impuesto por la totalidad de las rentas o beneficios obtenidos tanto en territorio español como fuera de él."

Sin embargo, no se utiliza ya para evitar la doble imposición el sistema de la cifra relativa de negocios que queda derogado por el artº 73.3.

El artº 70.2., para evitar la doble imposición internacional sobre beneficios o rentas de origen extranjero que se incluyan en la base imponible del Impuesto de Sociedades, admite la deducción del impuesto extranjero que los haya gravado, si es de naturaleza, idéntica o análoga al Impuesto de Sociedades español, con el límite cuantitativo de la cuota que correspondería pagar en España por dichos beneficios. Esto es, no permite esta deducción cuota a cuota el reembolso del exceso pagado en el extranjero, sobre el que procedería pagar en España.

El artº 70.3. extiende este sistema de crédito o imputación a los impuestos "a cuenta" del de Sociedades, cuando graven rendimiento de origen extranjero, con el límite cuantitativo del mismo impuesto a cuenta, aclarando que, si el impuesto extranjero es inferior, la diferencia ingresada por el "impuesto a cuenta" será también deducible de la cuota del Impuesto de Sociedades.

"Las cuestiones de hecho sobre el gravamen en el extranjero habrán de ser probadas por la entidad interesada y toda duda - que surja sobre aquéllas será resuelta por el Jurado Tributario", según el artº 70.4.

Con este sistema se deroga el régimen del Real Decreto de 20 de Diciembre de 1924 que había recogido en parte la Instrucción Provisional del Impuesto de Sociedades de 13 de Mayo de 1958.

El conjunto del sistema de deducción, se completa con la - desgravación en caso de dividendos percibidos por matrices españolas de sus filiales extranjeras. El artº 99 de la Ley, que concede esta desgravación, sustituye el régimen del 80% establecido ya en la disposición 12ª de la Tarifa III de Utilidades, por "una deducción de la cuota proporcional al 33% de aquellos dividendos." Con ello se pretende que la deducción sea equivalente cuantitativamente a la del sistema anterior, ya que al tomar el Impuesto de Sociedades el carácter de Impuesto General, dicha deducción se - añade a la del "Impuesto a cuenta" sobre los dividendos. No nos extendemos más en dicha deducción por referirse a un tipo de rentas, los dividendos, que no se incluyen en nuestro estudio.

En el artº 104 de la Ley se crea un gravamen especial del 4% sobre la base imponible del Impuesto de Sociedades para las - que tengan la forma de anónimas, que ha sido calificado como "sustitutivo del de negociación de valores mobiliarios" (172), cuyo - impuesto quedó derogado a la entrada en vigor de dicho gravamen. En este gravamen no existen mecanismos para evitar la doble imposición internacional, lo que motiva el que, pese a su actual vigencia, no dediquemos mayor espacio a su estudio.

II. Normas unilaterales vigentes.

En materia de cánones recibidos por entidades residentes - de España, han de tenerse en cuenta los dos impuestos con los que dicha renta puede gravarse en España, el "impuesto a cuenta", y - el Impuesto General.

(172). Abolla. Ob. cit. Pgn. 235:-

El Impuesto a cuenta será el Impuesto sobre las Rentas del Capital (173), y el Impuesto General, el de la Renta de Sociedades. Por ello la legislación vigente está constituida por ambos Textos Refundidos y las disposiciones reglamentarias no derogadas. Estos Textos han recogido el sistema establecido por la Ley de Reforma de 1964.

Estudiaremos pues, en primer lugar la evitación de la doble imposición en el caso de cánones procedentes del extranjero - en el Impuesto sobre las Rentas del Capital y, luego en el Impuesto sobre Sociedades.

A) Impuesto sobre las Rentas del Capital.

De acuerdo con el artº 4º.1. C del Texto Refundido, los cánones, por el hecho de satisfacerse a residentes en España, determinan la aplicación del Impuesto.

Hay que distinguir entre dos supuestos:

UNO.- Que el canon figure como ingreso de un establecimiento permanente que la sociedad residente de España tiene en el extranjero.

DOS.- Que figure como ingreso en la Central de la entidad en España.

Entre ambos se plantea el tema de determinar el alcance - del artº 8º del Texto Refundido del Impuesto, ya comentado (174), en cuanto concede exención en ciertos conceptos de cánones, que - nosotros calificábamos técnicamente de no sujeción.

La exención comportaría algunos problemas a la hora de jugar con la deducción del impuesto extranjero del establecimiento, en cuya renta había sido gravado normalmente en el supuesto UNO, o de la renta obtenida directamente, en el supuesto DOS. Sin embargo la solución lógica sería imputar, hasta el límite del impues

(173). En el caso de propiedad intelectual explotada por el propio autor sería el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal y el General sobre la Renta de las Personas Físicas, pero dado el carácter aislado de este supuesto, examinamos el más general de percepción de los cánones por una Persona Jurídica.

(174). Pgn. 181.-

to (lo que invalidaría el alcance práctico de la exención a no - ser que el impuesto extranjero fuese inferior) y dejar el exceso de impuesto extranjero, en su caso, para estudiar su deducibilidad - de la cuota de Impuesto de Sociedades.

Y la no sujeción supondría aún complicación mayor, ya que estos ingresos podrían considerarse no incorporables a la base - del Impuesto sobre Sociedades, al no estar sometidos al "impuesto a cuenta", lo que rompería con el criterio de "renta mundial" - del Impuesto General, y produciría además una verdadera complicación, en el supuesto UNO, al tener que contarse con la contabilidad del establecimiento situado en el extranjero, para desglosar de él, la renta generada por el canon, o quizá la base imponible - que se sometería a gravamen en España, o incluso la percepción íntegra bruta. A no ser que esta no sujeción no obstaculizase la - inclusión de estas rentas en la Base del Impuesto sobre Sociedades, lo que puede, en cierta forma argumentarse con arreglo al inciso final del artº 8.1.

Sin embargo este problema no se plantea en los dos conceptos básicos de cánones: propiedad industrial cedida y asistencia técnica, que no se incluyen en el artº 8º del Texto Refundido, - por consiguiente estos conceptos quedan sometidos a gravamen por el Impuesto a cuenta.

Ello ocurre, en principio, incluso en el supuesto UNO, pues no existe exclusión en la ley para la asistencia técnica prestada por el establecimiento en el extranjero, como la hay para la recibida por dicho establecimiento, que habría de retener de no ser - por la exclusión prevista en el artº 5.2.b. del Texto Refundido.

En el supuesto DOS, aún siendo menos compleja la aplicación del "impuesto a cuenta" pueden producirse también problemas de interpretación, sobre todo si el país de la fuente de la renta ha - seguido un sistema de determinación de la base del impuesto que - no coincida con el nuestro, lo que, por lo expuesto en el Capítulo Tres, puede ser muy frecuente.

Estos problemas residirán en pasar de la percepción íntegra a la base imponible, aplicando las minoraciones del artículo 20 del Texto Refundido, e incluso la fórmula de reconstitución -

para el caso de haberse pactado los cánones "libres de impuesto" - para la sociedad acreedora española, con sus consecuencias al determinar los ingresos computables en el Impuesto de Sociedades, eventual^{mente}.

En todo caso, las dificultades no excusan la indudable - - obligatoriedad de aplicación del Impuesto sobre las Rentas del Capital, en los conceptos no declarados exentos, ya que el artículo - 34.2. del Texto Refundido del Impuesto mencionado, en armonía con el 60.2. del de Impuesto de Sociedades dispone la deducción del - "impuesto de naturaleza idéntica o análoga pagado en el extranjero, hasta el límite de las cuotas del Impuesto sobre las Rentas del Capital sobre rendimientos procedentes del extranjero."

B) Impuesto General sobre la Renta de Sociedades.-

Se sigue en el artº 60 del Texto Refundido el método - de crédito o imputación establecido por la Ley de Reforma Tributaria de 1964, estableciendo el límite del gravamen español sobre - esas rentas para la deducción, y admitiendo como conceptos deducibles tanto el Impuesto extranjero "de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades" como el Impuesto de Rentas del Capital en la diferencia satisfecha en su caso en España por el mismo.

- a) Base Imponible: Sin embargo el régimen de cómputo de los ingresos procedentes del extranjero no es objeto de regulación - detallada y sólo se indica en el artº 60.3. que "será aplicable a los impuestos extranjeros la norma del artº 15.5."

Dicha norma establece que cuando los ingresos hubieran sido contabilizados minorando la cuota impositiva, habrá que adicionar dicha cuota a los ingresos para determinar la base imponible.

El artº 5 del Texto Refundido dice que "las entidades residentes en España quedarán sujetas por la totalidad de las rentas o beneficios obtenidos" y el 13 que "constituirá la base imponible la totalidad de la renta o beneficio neto en el período de la imposición."

De estos tres preceptos puede inducirse que los ingresos de fuente extranjera en el supuesto DOS del A) anterior, han de computarse por su importe total o bruto.

En este sentido las minoraciones que para la base imponible de Rentas del Capital pudieran haberse operado en virtud del artº 20 del Texto Refundido de este Impuesto, es lógico concluir que no deben incidir del mismo modo en los ingresos a computar en Sociedades, donde los gastos necesarios para la prestación que originó el canon, han de tener su exacta y adecuado reflejo contable.

b) Cuota del impuesto extranjero deducible:

a') Naturaleza del impuesto extranjero.: Al deber ser idéntica o análoga a la del Impuesto de Sociedades, no cabe duda que ha de tratarse de un impuesto sobre la renta. Sin embargo, no parece imprescindible que la base del impuesto extranjero sea la renta neta, ya que puede tratarse, concretamente en el caso de cánones, de que las percepciones íntegras se tomen como base del impuesto, aliviando la imposición mediante minoraciones por porcentajes predeterminados o aplicando un tipo reducido. Por otra parte, el mismo Impuesto de Sociedades se gira a veces sobre percepciones brutas, en casos específicos.

Un tema especial es también el de los impuestos o gravámenes "sustitutivos" de un impuesto sobre la renta. En Utilidades, tras la Ley de 1936, dichos gravámenes podían justificar también la evitación por España de la doble imposición. En el sistema actual no existe precepto análogo que autorice dicha asimilación.

En cuanto a la competencia para la calificación del gravamen extranjero, nada expreso dispone el Texto Refundido que se limita a decir en su artº 60.4.: "Las cuestiones de hecho sobre el gravamen en el extranjero deberán ser probadas por la entidad interesada".

A nuestro juicio no se trata en esta calificación de una cuestión puramente fáctica, sino de un tema de evidente criterio de interpretación jurídica. En tal sentido, -

la Administración al examinar la declaración del Impuesto podrá rectificar si lo cree oportuno la calificación del declarante, sin perjuicio de la comprobación inspectora.

En todo caso, un socio residente del extranjero, de la entidad española declarante, podrá formular consulta - vinculante sobre este extremo conforme al Decreto de 23 - de Diciembre de 1971.

Como la calificación puede implicar intercambio de - información con las Autoridades del Estado perceptor del Impuesto en cuestión, creemos razonable la calificación - previa de cada figura por el Centro Directivo Impositivo, comunicándose dicha calificación a los contribuyentes y - Dependencias Territoriales para su aplicación.

- b') Límite de su deducción.: Se podría plantear en principio si, deducido el impuesto extranjero del "impuesto a cuenta", el exceso que existiese sobre éste sería deducible - hasta el tope de Sociedades.

Dada la redacción del artº 60.1. del Texto Refundido es evidente esta posibilidad de deducción, dado que en el Impuesto General el único límite es la cuantía del mismo en relación con el rendimiento procedente del extranjero.

También cabe plantear si la limitación juega "globalmente" o "por país", esto es, si un rendimiento del extranjero ha sido gravado por un impuesto inferior al de Sociedades español correspondiente, y otro rendimiento de diferente país lo ha sido con gravamen que excede del español mencionado ¿hay que aplicar el límite conjunta o separadamente?

Dada la redacción del Texto Refundido parece lógico optar por la fórmula global, que en principio, es más beneficiosa y amplia. Sin embargo, en el caso de pérdidas en un Estado, deducibles de la renta de la central, la deducción país por país podría en determinadas condiciones resultar más beneficiosa.

Supongamos una sociedad española que realiza negocios en los países B y C, obteniendo los siguientes resultados

parciales: beneficio de 200 en B y pérdida de 100 en C. Si se opta por el sistema global, como el beneficio conjunto es de 100, el límite de la deducción sería de 30. En el sistema del límite por país, el del C sería cero, pero el del B sería 60, concediéndose por lo tanto un límite más alto que en el caso del límite global.

No vemos en nuestro Texto Refundido base razonable para admitir la deducción país por país. (175).

c') Prueba del pago del Impuesto.: Nuestro Texto Refundido sólo autoriza la deducción de los impuestos efectivamente pagados, como se desprende de la palabra "gravados" empleada en el artº 60.1., no siendo admisible deducir las cuotas bonificadas o exentas y, por consiguiente, no pagadas.

El artº 60.4. se pronuncia sobre la carga de la prueba, que corresponde naturalmente a la entidad que solicita la deducción, pero no regula los medios para efectuarla.

La Orden de 25 de junio de 1973, al referirse a medios de prueba especiales para el caso de países convenidos, - contiene también una regla general al decir en el inciso final de su apartado 6º "se exigirá necesariamente para demostrar el pago del impuesto extranjero, el justificante expedido por la propia Administración Tributaria del país correspondiente."

Este será pues el medio probatorio adecuado, habiéndose aclarado en respuestas a consultas tributarias que, en caso de ingresos conjuntos en el Tesoro extranjero de impuestos correspondientes a varias retenciones, será preciso junto con el justificante anterior, presentar certificación de la Autoridad fiscal de dicho país, acreditativa de la inclusión del impuesto que se pretende deducir en el ingreso global y del importe individualizado de dicho impuesto.

(175). Tampoco el llamado "crédito indirecto" (impuesto sobre la renta de la sociedad filial), ni la compensación de pérdidas de la filial se establecen en nuestra legislación. La solución del problema mediante la "consolidación e integración de balances y cuentas de resultados" prevista en el artº 22 del Texto Refundido, está pendiente del oportuno desarrollo.

III. Normas Bilaterales. Convenios.

El llamado método de imputación o crédito seguido por nuestra legislación interna, se mantiene o modifica según los casos en los Convenios suscritos por España.

Vamos a examinar cada uno de los regímenes de estos, convenios en materia de método para evitar la doble imposición cuando se trata de cánones recibidos por residentes de España.

Para ello habremos de considerar el supuesto del establecimiento español en el extranjero, en cuya renta pueden incluirse cánones (supuesto UNO) y los mismos cánones recibidos directamente en España por una sociedad (supuesto DOS).

A) FRANCIA.

En virtud del artº 28.B.3. del Convenio de 8 de enero de 1963 se establece el método de imputación que es aplicable a las rentas de establecimientos permanentes en Francia y a los cánones de fuente francesa.

Dice el precepto:

"España podrá incluir en la base de los impuestos aplicables a sus residentes las rentas de cualquier naturaleza gravables en virtud de la legislación española como si este convenio no existiera.

No obstante, España deducirá del total de los impuestos así obtenidos la menor de las cantidades siguiente:

- a) El importe de los impuestos, pagados en Francia sobre las rentas percibidas en Francia y que hayan sido integradas en la base del impuesto español.
- b) El producto del tipo medio efectivo de gravamen aplicable, en este caso en España, a las rentas de origen francés."

Por tanto sigue el criterio de la legislación, en cuanto deduce el impuesto extranjero con el límite del impuesto español correspondiente sobre las rentas de fuente extranjera. (176)

(176). El nuevo convenio, a punto de entrar en vigor, con Francia en su artº 25.1. consagra como método general a aplicar por España el de exención. Una excepción a este precepto contenida en el artº 25.2. es el caso de los cánones, en el que se mantiene el sistema de imputación con el lími

Para este y los demás convenios, la Orden de 25 de Junio - de 1973 autoriza al Director General de Impuestos para declarar la admisión como justificantes de pago del impuesto extranjero los ex pedidos por Bancos, Centros de depósito de valores o Registro de - los mismos, siempre que estas entidades tengan la condición de residentes del Estado en cuestión o de establecimientos permanentes situados en ellos. En la misma Orden se consignan los requisitos que deben reunir los justificantes y el procedimiento para su even tual admisión.

Este valor liberatorio de los justificantes de entidades - financieras extranjeras, debidamente admitidos, se condiciona a la vigencia del Convenio, y el trato recíproco por parte del otro Es- tado.

B) SUECIA.

El artº 24 del Convenio Hispánico-Sueco de 25 de Abril - de 1963, fue modificado por el Convenio Complementario de 14 de - Marzo de 1966. La modificación consistía fundamentalmente en la - imputación en España del impuesto sobre dividendos de acciones de - sociedades residentes de Suecia.

El método general, previsto en el artº 24.1. es el de exen ción con progresividad aplicable al "supuesto UNO" de los que nos interesan, esto es, al establecimiento permanente de entidad espa- ñola en Suecia. Lógicamente el resultado es idéntico al que ten- dría el método de simple exención, dado el carácter proporcional - del tipo tributario de nuestro Impuesto de Sociedades.

Para el caso de cánones percibidos directamente, "supuesto DOCS", el artº 24.2. prevee el método de imputación, con el límite del impuesto español que corresponde a esa renta.

Este límite se establece con el siguiente tenor:

"Sin embargo, la suma así deducida no puede exceder de la fracción del impuesto calculado antes de la deducción, correspondiente a

... te del impuesto español aplicable sobre las rentas de fuente extran- jera.

las rentas procedentes del otro Estado Contratante." (177)

Cooxiste pues este método de imputación, similar al de nuestra ley interna, con el general de exención para las demás clases de rentas no incluídas en el artº 24.2.

C) NORUEGA.

Conforme al artº 24.1. el método general es el de -- exención con progresividad. En materia de cánones directos (sin constituir ingresos de un establecimiento permanente), se aplica también en este convenio el método de imputación según el artº 24.2. con el mismo límite establecido en el Convenio con Suecia.

D) SUIZA.

El artículo 23.1. del Convenio establece la regla general de exención con progresividad y el 23.2. el método de imputación para cánones. Con el mismo límite que los dos convenios anteriormente mencionados.

El mismo artº 23.2. puntualiza que esta imputación ha de tener lugar también en España, respecto a los impuestos "a cuenta". Ello es útil para el caso de que el preceptor sea persona física, a cuyo efecto no existe previsión en los Textos Refundidos de los impuestos "a cuenta".

E) AUSTRIA.

El artº 24.1. y 24.2. del Convenio con Austria repite los métodos de exención con progresividad con carácter general y crédito limitado para cánones. El 24.3., inciso primero aclara la deducibilidad en impuestos "a cuenta".

También contiene el Convenio, en el segundo inciso del ar

(177). Parece que en cláusulas convencionales como estas, el límite se fija -- "Por país", por lo que, si llega a existir algún supuesto práctico de inversión española en varios países convenidos podría plantearse la opción entre el límite "global" o "por país", aunque tal opción habría de producirse a medio y largo plazo, en virtud de un elemental principio de continuidad. En todo caso, la diversidad de métodos según fuentes de renta puede dificultar la aplicación de esta opción. Creemos que en los países convenidos es el método convencional el aplicable y no la opción citada.

título 24.3. una regla sobre prioridad de exacción del impuesto "a cuenta" en el domicilio español, respecto de la retención en la - fuente Austriaca, especificando la posibilidad de devolución, de - impuesto español si la suma del impuesto "a cuenta" y la retención austriaca no cupiesen en el Impuesto General correspondiente: español.

F) ALEMANIA.

Según el artº 23.2. a) del Convenio se mantiene como método general el de exención con progresividad. En el caso de los cánones el 23.2.b) establece asimismo el método de imputación con el límite del impuesto español. En el mismo párrafo se aclara la deducibilidad en los impuestos "a cuenta".

G) FINLANDIA.

El artº 23.1. establece como regla general el método de imputación con el límite del impuesto correspondiente a las rentas recibidas del otro Estado Contratante. En materia de cánones, el párrafo 2 del mismo artículo establece la imputación limitada.

En algunos de los Convenios citados anteriormente, los - otros Estados contratantes conceden, en materia de método, "tax - sparing" a las rentas percibidas por sus residentes de fuente española, bien para casos concretos como el de las bonificaciones en - el caso de intereses de ciertos préstamos, prevista en el Decreto-Ley de 19 de Octubre de 1961, bien para todas las exenciones o bonificaciones aplicables, según la legislación española a los dividendos, intereses y cánones de fuente situada en nuestro país.

Sin embargo España no había concedido este "crédito por - ficción" o "imputación de impuesto no pagado" en Convenios anteriores.

En el artº 23.3. del Convenio con Finlandia, la cláusula de "tax sparing" para dividendos, intereses y cánones, es recíproca, por lo que España, si Finlandia concede exención a las rentas de fuente finesa, habrá de deducir la cuota que correspondería pagar sin exención, del Impuesto español

H) PORTUGAL.

Con arreglo al artº 24.b) del Convenio, en el caso de rentas de un establecimiento permanente español en Portugal, España aplicará el método de exención con progresividad. Esta regla - sufriría excepción si la renta del establecimiento estuviese constituida única o principalmente por dividendos o intereses, pero no se prevee ningún principio similar si fuesen los cánones los que - integrasen la renta del establecimiento.

Para otro tipo de rentas de fuente portuguesa, el apartado a) prevee el método de imputación limitada, con aplicación también a los impuestos "a cuenta" españoles.

I) BELGICA.

El artº 23.1. establece, como regla general, el método de exención con progresividad.

El párrafo 23.2. se ocupa de la compensación de pérdidas de un establecimiento permanente y de la posibilidad de que el - país de la sede admita, en virtud de su legislación interna, la - compensación en el ejercicio de su producción con los restantes resultados de la entidad (178). En este caso se prevee la supresión del método de exención para los beneficios de posteriores ejercicios, que hayan sido eximidos también en el otro Estado por compensación de pérdidas.

Lógicamente hay que entender que esta alteración de método subsistirá hasta que el importe de los sucesivos beneficios concurra con el de las pérdidas a compensar.

Para el caso de cánones el artº 23.3. prevee el método de imputación, pero configurándolo con texto distinto al de otros Convenios, diciendo sobre la deducción que ha de ser: "calculada sobre

(178). A nuestro juicio, si España altera su método interno, sustituyendo la integración o imputación por la exención, no debe admitirse esa compensación, ya que, existiendo tal método de exención, la compensación - fiscal de pérdidas debe ir a cargo del otro Estado.

el importe de tales rentas que formen parte de la base imponible - de este residente y cuyo tipo no será inferior al del impuesto per- cibido por las citadas rentas en el otro Estado contratante, de - acuerdo con el artículo 12, párrafo 2."

En este convenio con Bélgica pues, se fija no un límite - máximo o "techo" a la deducción, sino un límite mínimo, calculado por aplicación de lo que hemos llamado "alícuota límite" del artí- culo 12.2. sobre la base imponible constituida en el país de la - residencia.

Esta cláusula puede reducir el impuesto imputable por de- bajo del pagado efectivamente, en cuanto la integración en el país de la residencia sea por importe menor del montante bruto del ren- dimiento, que es la considerada en el artículo 12.2.

También se expresa la deducibilidad en los "impuestos a - cuenta".

J) PAISES BAJOS.

El artículo 25.3. del Convenio establece que el método que aplicará España, en general, es el de exención con progresivi- dad. En materia de establecimiento permanente se establece la mis- ma excepción al método de exención, que en el Convenio con Bolgica. El artículo 25.5., en este sentido, permite gravar los beneficios posteriores no sometidos a gravamen en los Paises Bajos por reduc- ción de pérdidas.

Pese al razonamiento jurídico contenido en la anterior no- ta de pie de página, es indudable que la sociedad interesada resul- ta beneficiada siempre financieramente, pues deduce antes fiscal - mente sus pérdidas, y, además, si, como es el caso, el tipo del Im- puesto de Sociedades español es más limitado que el holandés, el - relevo de soberanía fiscal le beneficia.

K) DINAMARCA.

En el artº 25.2. se define la aplicación por España - del método de exención con progresividad para los casos de dividen- dos, intereses y cánones, sin embargo, conforme al artº 25.3. se - emplea el método de imputación.

Como resumen de los métodos de los diferentes Convenios - podemos extraer la consecuencia de que, en materia de cánones directos (supuesto DOS) no alteran sustancialmente el criterio de la legislación interna, mientras que en lo relativo a establecimiento permanente (supuesto UNO), sustituyen el método de integración o imputación por el de exención, aunque introduciendo a veces excepciones para aliviar las consecuencias desfavorables de tal método que se producen en el caso de pérdidas del establecimiento.

4º. ANEXO. IMPUESTOS INDIRECTOS.

Aunque no constituye el objeto central de nuestro estudio, (que se refiere al tratamiento fiscal de las rentas, y no de las ventas), por paralelismo con la exposición que hemos hecho de las normas unilaterales de otros países en el Capítulo Tres y para completar una visión de nuestro sistema fiscal sobre estos movimientos económicos, conviene hacer una referencia, siquiera sea limitada, al ámbito de nuestra imposición indirecta y la consideración que en ella merece el conjunto de conceptos que, partiendo del Modelo OCDE hemos calificado como cánones.

Otra razón abona la oportunidad de esta referencia, y es la de que, como hemos visto, el pago de la cantidad que constituye el canon no va a constituir en muchos casos una renta o utilidad neta, sino un precio, por lo que en este campo, la base de imposición no va a ser tan radicalmente distinta en la imposición directa e indirecta como ocurre en las cesiones de mercancías o productos.

Tres gravámenes pueden recaer sobre las cesiones de tecnología entre nuestros Impuestos Indirectos: Compensación de Gravámenes Interiores, Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas e Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales.

El esquema de su situación habrá de hacer referencia a los conceptos de contratos, prestaciones o cantidades pagadas que cada uno de ellos somete a gravamen. También a la coordinación de estas exacciones para evitar la doble imposición interna y su relación con los extranjeros para examinar si existe múltiple tributación internacional.

En este esquema hay que distinguir la exportación de tecnología de su importación.

I. Introducción.- Normativa vigente.-

A) Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales.

En virtud del artº 54 de su Texto Refundido son hechos imponibles:

- las transmisiones por actos inter vivos de toda clase - de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.
- la constitución, prórroga, subrogación y cesión de arrendamientos de bienes, obras, servicios, derechos o aprovechamientos de todas clases.

Su ámbito de aplicación, comprende, según el artº 3.2.:

- las transmisiones inter vivos de toda clase de bienes - que radiquen en territorio nacional y de derechos, acciones y obligaciones que en él hayan nacido, puedan ejercitarse o hubieran de cumplirse y por las que se efectúen fuera de dicho territorio cuando el adquirente y el transmitente sean españoles o residentes en España.

El sujeto pasivo es el adquirente o arrendatario.

La base es la total remuneración y, en el caso de arrendamientos cuya duración no se prefije, la renta de 6 años.

Existen reglas específicas para la liquidación según la duración y cuantía, de los casos de asistencia, y pese a que estas reglas se encuentran en el Reglamento del anterior Impuesto de Derechos Reales de 13 de enero de 1959, debe observarse que al precio de la prestación de asistencia, se le llamaba ya en el artº 51 "los cánones satisfechos".

El tipo es del 1,4% (nº 20 de la Tarifa) para el hecho imponible "arrendamiento" y el 4% (nº 2) para venta de bienes muebles.

- - - - -

La incompatibilidad de este Impuesto (en adelante ITP) con el General sobre el Tráfico de Empresas (en adelante ITE) se establece en el artº 62.2.: "En ningún caso un mismo acto o contrato estará sujeto a este Impuesto y al General sobre el Tráfico de las Empresas", del Texto Refundido del ITP, y en el artº 4.2. del Reglamento del ITE.

El artículo 62.1. del Texto Refundido del ITP detalla como casos de su sujeción las operaciones empresariales en general, salvo ciertas excepciones, en perfecta reciprocidad con el artº 4º.1. del Reglamento del ITE.

El criterio básico de deslinde es la habitualidad en el - transmitente, que se determina en el Texto Refundido del ITP y en el artº 2º del Reglamento del ITE, presumiéndose en todo caso:

- en los supuestos a que se refiere el artº tercero del Có
digo de Comercio.
- cuando para la realización de los actos y contratos se -
exija contribuir por el Impuesto Industrial, sin que es-
ta presunción admita prueba en contrario.

La Orden de 4 de Abril de 1968 se ocupó de perfilar más el deslinde en lo relativo a los "denominados genéricamente contratos - de asistencia técnica", asignando el gravamen:

- a ITP "cuando dicha actividad no constituya el objeto tí
pico, propio y habitual de la industria o comercio
de las personas naturales o jurídicas que la pres
tan. El Impuesto se exigirá atendiendo a la natu
ralesa del contrato de que se trate."
- a ITE "las prestaciones derivadas de los mencionados con
tratos que se formalicen por las empresas que ha
bitualmente y mediante contraprestación se dedi -
que a esta actividad (empresas de ingeniería, con
sultoras, empresas dedicadas a la explotación de
inventos o patentes). Se considerarán, a efectos
del Impuesto como importaciones o exportaciones -
las prestaciones recibidas o prestadas, respecti
vamente, a o por empresas o personas domiciliadas
en el extranjero."

B) Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas.

El artículo 3º del Reglamento incluye como hechos imposables:

- las ventas
- las ejecuciones de obras
- los arrendamientos de bienes
- los arrendamientos y prestaciones de servicios
- las importaciones "de bienes, mercancías o productos"
- las exportaciones "de bienes, mercancías o productos"

Y el artículo 5º, determina el ámbito de aplicación:

- en las ventas: por la puesta a disposición en España
- en las ejecuciones de obras inmobiliarias: por la edificación en España.
- en las mobiliarias: por tener lugar en territorio nacional
- en los arrendamientos de bienes: cuando se utilicen en España, y también cuando se utilicen en el extranjero si el arrendador es residente en España y no tiene en el otro país establecimiento permanente.
- en prestaciones de servicios: cuando se presten o realicen en territorio nacional, o en el extranjero por residentes en España que no tengan allí establecimiento permanente.
- en las importaciones y exportaciones: cuando estas tengan lugar con arreglo a las normas aduaneras.

Conforme al artículo 9º son sujetos pasivos en las operaciones mencionadas los transmitentes, con la especialidad del supuesto de importaciones y exportaciones en los que son "quienes las realicen" sin perjuicio de la facultad de repercutir.

La base, de acuerdo con el artº 12 es el precio o valor de la contraprestación, incluyéndose una posibilidad de reajuste si el precio es notoriamente inferior al normal debido a las relaciones especiales de las partes que intervengan en la operación.

El Tipo, (incluido ~~Arbitrio~~ Provincial), es sobre la base - mencionada, del 2 ó 2,4% en las ventas, del 2,7% en los arrendamientos, servicios y obras, y del 1,5% (no existe Arbitrio) en las importaciones y exportaciones.

El artículo 18.1. del Reglamento, destinado a regular las importaciones, dispone que las relativas a "manifestaciones de la - propiedad intelectual e industrial" tributarán conforme a lo dispuesto en el Título I, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente.

Dicho apartado indica que "la asistencia técnica prestada por empresas extranjeras dedicadas habitualmente a esta actividad"- se considerará importación, salvo que se preste por establecimiento permanente en España.

En los artículos 48 y 49 se ocupa el Reglamento de deslindar el Impuesto en su aplicación refundida aduanera dentro del de - Compensación de Gravámenes Interiores (en adelante I.C.G.I.) llegando al siguiente régimen:

- Productos sujetos y no exentos a I.C.G.I.: ingreso en - Aduana.
- Productos no sujetos o exentos a I.C.G.T.: autoliquidación por el Sujeto Pasivo conforme al artº 38 del Reglamento.
- Supuestos de "tráfico de perfeccionamiento": se deposita, liquida o garantiza el I.T.E. al mismo tiempo que - el I.C.G.I, "sin perjuicio de la tributación que corresponda por los Servicios u obras prestadas en España."

El artículo 19.D). considera como exportaciones:

- Las prestaciones de servicios de asistencia técnica en o para el extranjero, con excepción de los prestados - por los establecimientos permanentes de la Empresa española en el extranjero.
- Las ventas, arrendamientos, transmisiones o entregas al extranjero de bienes objeto de la propiedad intelectual o industrial

C) Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores.

El objeto de este gravamen, que sustituyó al llamado - "Derecho Fiscal a la importación", es "equiparar el trato fiscal de las mercancías nacionales y de las que se importen, comprendiendo - los impuestos indirectos estatales, los arbitrios e impuestos del - mismo carácter correspondientes a las Haciendas Locales y en general las tasas y exacciones parafiscales que gravan dichas mercancías nacionales como objeto tributario inmediato", según el preámbulo del - Decreto 2.169/1964 de 9 de Julio por el que se regula el Impuesto, - establecido por el artículo 210 de la Ley de Reforma de 1964.

El hecho imponible es la importación de mercancías, de origen extranjero. Es sujeto pasivo u obligado al pago la persona que importe la mercancía y el gravamen se origina cuando las mercancías entran en el territorio y son despachadas por las Aduanas correspondientes.

En la gestión se siguen las mismas normas aplicables a los derechos de importación y la tarifa varía según los productos. Incorpora sin duda, el ITE, como puede desprenderse del apartado B) anterior, pero no el ITP, ya que las mercancías no son el "objeto tributario inmediato" de este último impuesto.

En la partida arancelaria 49.06 se incluyen los "Planos de arquitectura, de ingeniería y otros planos y dibujos industriales, - comerciales y similares, obtenidos a mano o por reproducción fotográfica; textos manuscritos o mecanográficos". La Circular nº 563 de - 13 de Agosto de 1967 de la Dirección General de Aduanas, se ocupa de aclarar la definición y valoración de estos bienes y dice:

2.3.4. - Por planos y diseños industriales debe entenderse no sólo - los planos, diseños y croquis, propiamente dichos, sino también los cálculos de costes, notas técnicas y otros textos que se refieran a las mismas mercancías que aquéllos.

Como norma general de actuación por las Aduanas, en las importaciones de planos y diseños, se deberá exigir siempre - la presentación del contrato en virtud del cual se importan los planos.

Distingue luego, la Circular, a efectos de valoración entre:

- Planos y dibujos de arquitectura: En cuyo caso puede incluirse la remuneración de los estudios y trabajos directamente ligados a los planos (anteproyectos, planos generales o detallados y presupuestos), pero no los gastos - de documentación para el acuerdo previo, conclusión de contrato, dirección de obra, ejecución y vigilancia de los trabajos, asistencia a los servicios administrativos y comprobaciones.
- Documentación de un "contrato de estudios".: Previamente se define este contrato como:

"Convenios en virtud de los cuales una de las partes se compromete a proporcionar a la otra todas las indicaciones precisas que permitan fabricar una mercancía, realizar una construcción o hacer una instalación que respondan a condiciones fijadas previamente. La característica esencial de estos contratos es que su objeto es la construcción de un material original que todavía no existe o la modificación especialmente estudiada de un material ya existente".

A continuación cita entre las prestaciones de estos contratos:

- "a) La asistencia técnica que preste el suministrador de los planos para llevar a la práctica la realización del objeto de los estudios.
- b) La cesión del derecho de reproducción de dicho objeto o de la licencia de explotación de la patente que proteja la fabricación de aquel".

Estos dos conceptos los excluye del valor en aduana de los planos y diseños. Pero considera otro tipo de prestaciones: "el suministro de una documentación técnica completa con planos y diseños industriales y la entrega de maquetas, modelos reducidos o prototipos".

Esta documentación técnica y los gastos relativos a los -

ensayos que haya sido preciso realizar sí se incluyen en la base imponible.

Para la determinación práctica de dicha base se parte, si no hay especificación de precio por prestaciones, del importe global del contrato, correspondiendo al importador justificar las cantidades que deben excluirse para hallar el valor de los planos.

II. El concepto de canon en la Imposición Indirecta.-

A) Terminología.

Las cesiones de equipos, servicios y propiedad industrial y técnica son contemplados en el Derecho Positivo de esta esfera de forma distinta.

Anto todo ha de tenerse en cuenta que el concepto de canon del Modelo OCDE y el de nuestra legislación interna excluye la enajenación o venta de propiedad industrial, cuyo beneficio sería en todo caso una ganancia de capital y no una renta. En los impuestos indirectos esta venta no sólo está excluida, sino que constituye la figura básica, ya que en esquema, toda la imposición indirecta se construye sobre la figura de la venta.

En la imposición indirecta el objeto o materia de gravamen no es un componente o fracción del precio, como la renta o utilidad, sino el mismo importe o cantidad satisfecha por cada operación en su totalidad, por lo que esta imposición dedica especial atención al examen de la prestación u objeto de cada acuerdo o contrato, aparte la consideración de la contraprestación o precio.

Por ello el término cánones, alusivo a la contraprestación de las cesiones tecnológicas, sólo lo hallamos empleado, en esta esfera, en el Reglamento del Impuesto de Derechos Reales.

Las expresiones "regalías" o "royaltis" tampoco aparecen en los textos mencionados.

Sí se emplea en la normativa de los tres gravámenes el término "asistencia técnica" que en el ITE se considera como "servicio" aunque al prestarse en o desde el extranjero se asimile a los concep

tos de "exportación o importación", Las "cesiones o manifestaciones de la propiedad intelectual o industrial" se someten al régimen previsto para la asistencia técnica, si bien su mención específica implica el reconocimiento de que no puede identificarse su concepto con el genérico de asistencia técnica.

En la regulación del I.C.G.I. se recoge también la asistencia técnica, diferenciándola del "derecho de reproducción" o "licencia de explotación de patente", por lo que también destaca la diferenciación de las cesiones de propiedad industrial.

Especial consideración merece un término de la normativa del I.C.G.I. que puede considerarse original de la misma, el "contrato de estudios". Cuya definición cubre al menos todo el campo de la asistencia técnica en su sentido más genérico y, en una interpretación amplia puede llegar a abarcar incluso a supuestos de ejecución completa de obras industriales, como sería el caso del "Contrato llave en mano", descrito en el Capítulo Dos.

Sobre este contrato de estudios se ha dicho que, dentro de él "puede incluirse una amplia gama de contratos como son los de ingeniería, servicios técnico-económicos, asistencia técnica, licencia y Know-how, e incluso contratos que resultan de combinar dos o más tipos de los reseñados". (179)

El análisis de las operaciones para su calificación, va obligando a prescindir como unidad del contrato, bien como documento o formalidad o bien como acuerdo de voluntades, para tener en cuenta como módulo cada prestación. (180)

(179). Miguel Buerba: "Valoraciones, engineering". Revista de Aduanas nº - 181.II - 1969. Pgn. 32. El objeto de este artº es el contrato mencionado "por el que una empresa se compromete a realizar una serie de operaciones y estudios de carácter técnico, económico y sociológico - de investigación, proyecto y gestión para la fabricación de una instalación industrial", y, en relación con él, la justificación de la inclusión en el "valor en aduana" de los gastos de investigación y proyecto.

(180). Así lo hace la Orden de 4 de Abril de 1968 y lo observa acertadamente Luis Perezagua en "Crónica Tributaria" nº 4. "Los Contratos inminados ante el Impuesto de Tráfico de Empresas". Pgn. 133

B) El tráfico internacional de tecnología:

a) Prestaciones incluidas en el concepto de canon:

Con arreglo a cuanto llevamos expuesto hay tres tipos de prestaciones básicas que generan cánones.

- La cesión de uso de propiedad inmaterial.
- La cesión de uso de equipos industriales.
- Las informaciones industriales.

b) Imposición indirecta y tráfico internacional:

Sin perjuicio de evoluciones previsibles, la imposición indirecta se admite generalmente que debe producirse en el país de destino, dejando libre de impuesto la prestación en el país de origen, (Capítulo Uno. Pgn. 20).

El tráfico de mercancías se presta perfectamente al control - - aduanero, por la realización completa del objeto de la prestación antes de su introducción en el país de destino. El gravamen se excluye en el país de origen por exención o por devolución al ser exportada la mercancía. En materia de servicios - nos encontramos ante lo que algunos han llamado importaciones o exportaciones "invisibles" este sector se presta mucho menos al control aduanero. En las cesiones de tecnología, salvo en la - enajenación de propiedad industrial, el documento o plano no es sino el instrumento básico pero previo a la realización del servicio. Los conocimientos transmitidos lo son para su uso, no - para su reventa, por lo que no puede hablarse tanto por el objeto, como por la naturaleza de la operación, de una verdadera - enajenación.

Para seguir un paralelismo con el tráfico de mercancías, los servicios deben quedar excluidos de gravamen en el país del prestador y sometidos en el Estado en que el servicio se lleva a cabo.

c) Imposición indirecta de los servicios tecnológicos:

Por ello los cánones por servicios exportados deberían quedar - excluidos de gravamen en el país del prestador y sometidos en el Estado donde se realizan, al mismo nivel que los que allí prestan empresas residentes de dicho Estado. (181)

(181). En este sentido se pronunció J. Autenne en un informe sobre "Distorsiones que produce la existencia de diferentes regímenes nacionales de T. V.A. y el problema de la recuperación de la TVA debida por gastos realizados en el extranjero". XXVI Congreso IFA. Madrid, 1972.

III. Evitación de la doble imposición en este dominio.

A) La doble imposición internacional.

Las importaciones de propiedad industrial, deben ser objeto de Impuesto Compensatorio a la entrada del país y de desgravación fiscal o exención previa a la salida.

Las exportaciones de servicios tecnológicos deberían excluirse de gravamen en el país de origen (en este sentido el ámbito de aplicación del ITE resulta más desmesurado que el del ITP).

Las importaciones deben equipararse a los servicios prestados en el interior del país. El control aduanero no puede extenderse a todas las prestaciones sino sólo por extensión, en el caso de que los equipos o documentos tengan la suficiente entidad para este efecto. Sobre tal premisa, el gravamen de los servicios importados al tipo del 1,5% puede, de hecho, discriminar en contra de los servicios internos que se graven al 2,7%.

B) La doble imposición interna.

A') Importaciones.

a) Gravamen previo por I.C.G.I.: La maquinaria que se suministre desde el exterior en cumplimiento de un contrato de ejecución de obra industrial, "llave en mano", se verá sometida al mismo.

La propiedad industrial enajenada, en cuanto se transmite por suministro de documentación, no se desprende de la Circular 563 citada, que quede incluida expresamente, aunque los planos, modelos y diseños que se utilicen para la entrega de la propiedad entran desde luego en el tenor literal de la partida 49.06. En dichas transmisiones, la necesidad de inscripción registral para la protección del adquirente, podría facilitar un control por este medio.

La cesión de uso de equipos industriales, quedará acogida normalmente a algún sistema de tráfico de

perfeccionamiento, por lo que, aparte las lógicas cauciones, no será gravada en Aduana.

La cesión de uso de propiedad industrial no queda sometida a gravamen según la circular 563.

Las informaciones técnicas y servicios asistenciales, - se gravan en Aduanas pero de forma parcial, en cuanto - el valor del servicio pueda incorporarse a la documentación introducida en España.

b) Gravamen posterior por ITP ó ITE: La maquinaria importada, si figura como importador el dueño de la obra industrial que se va a ejecutar no suele someterse a gravamen posterior. Estudiaremos este caso especial en el apartado IV) siguiente.

La propiedad industrial vendida, está comprendida en principio en el ámbito del ITP (182). Dado que la actividad de la entidad vendedora de patentes no figura inserta en Licencia Fiscal de Industrial (183), no puede considerarse habitual, lo que junto con el carácter registral de la operación hace que la aplicación del ITP resulte lógica y coherente con la configuración de este Impuesto.

Un problema que puede plantearse en este caso, es la doble imposición con ICGI si se ha aplicado. La legislación de ITP no contiene ninguna provisión para deducir el gravamen que pudiera producirse en Aduana, y, si bien el ITP no se calcula en el tipo de ICGI, las circunstancias especiales de estas prestaciones podrían hacerla aconsejable.

(182). Benítez Castelar. Ob.cit. Pgn. 57. "Por el contrario, la compra-venta de patentes, marcas, etc -bienes muebles- únicamente está gravada si dichos bienes se hallan situados en territorio español, es decir, inscritos oportunamente en los Registros españoles", y en la página 60 - "Se halla gravada por el nº 2 de la Tarifa al tipo del 4%. En las prestaciones conjuntas de venta y asistencia entiende aplicable el artº 12. 2. del Texto Refundido "se liquidará aplicando el tipo del concepto que lo tenga más elevado."

(183). Véase nota 138, en este Capítulo, Pgn: 178.-

La cesión de uso de equipos.—La actividad de alquiler de maquinaria, está tipificada en varios epígrafes de la Licencia Fiscal, por lo que, puede considerarse la característica de habitualidad que determina la sumisión al ITE. Estos servicios no son asimilados a importaciones en el artº 18 del Reglamento, y el artº 48.2., al final, se refiere a los supuestos de Tráfico de Perfeccionamiento, y regula las cauciones añadiendo "sin perjuicio de los servicios prestados en España",. Ello nos induce a concluir que deben someterse al tipo aplicable a los "arrendamientos de bienes", que según el artº 21 del Reglamento es - el 2,7 por 100.

Las cesiones de uso de propiedad industrial, pueden entrar en un concepto amplio de asistencia técnica, en cuyo ambito la delimitación ITP-ITE se desarrollaba, como vimos por la Orden de 4 de Abril de 1968. (184) Admitido este concepto hay que delimitar si esta actividad - "constituye el objeto, típico, propio y habitual de la empresa prestadora".

Para determinar la habitualidad habrá que atender a la Licencia Fiscal, que, si no se trata de una entidad de ingeniería, no la someterá, y si lo es, dada la reciente calificación de la actividad en Cuota de Licencia del Impuesto de Rendimientos del Trabajo Personal, tampoco estará sometida a Licencia Fiscal del Impuesto Industrial. (185).

Siendo ello así, carece de sentido práctico la existencia del artº 18 A) del Reglamento del ITE, en cuanto configura como hecho imponible del Impuesto, la prestación de asistencia técnica por empresas extranjeras, ya que -

(184). La vigencia de dicha Orden es dudosa, pues aunque la disposición final 2ª del Reglamento del ITE la incluye en la lista de "disposiciones derogadas expresamente", la hace "en cuanto se refieran al ITE", y los dos apartados de la Orden son difíciles de interpretar separadamente.

(185). Esta calificación amplía el ámbito del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, y, en consecuencia el de la exención del artº 34.12. del Reglamento del ITE.

la Licencia Fiscal nunca someterá a las empresas que se dediquen habitualmente a la actividad, y en cuanto al - artº 3º del Código de Comercio, mal puede aplicarse, ya que el mismo artº 18 A) excluye el caso de que la empresa extranjera tenga establecimiento en España.

Podría plantearse con la sumisión al ITP, si el ICGI se liquidara sobre planos o modelos que hubiera existido - necesidad de suministrar desde el país de origen para - la cesión de uso, la doble imposición interna a que ya hemos aludido, con los siguientes argumentos para la - deducción:

- contrario -por no haberse incluido el ITP en el cálculo del ICGI, y
- favorable -por tratarse de Impuestos Indirectos, que no consta se pretendieran acumular, sobre el sistema, y que recaen sobre una misma base.

Informaciones técnicas y servicios que constituyen el - concepto más estricto de asistencia técnica. Las consideraciones anteriores sobre la casi exclusiva aplicación del ITP pueden repetirse aquí en sus propios términos. Incluso las referentes a la doble imposición, con ICGI que se prevee en el ITE (impuesto que no se aplica por incompatibilidad), pero no en el ITP (impuesto aplicable). Sin embargo es preciso resaltar también un aspecto favorable de la situación actual, el de las mayores garantías de recaudación del ITP.

En efecto, sin perjuicio de la facultad de repercutir, - el sujeto pasivo en el ITE es el transmitente, la persona que presta el servicio, lo que dificulta extraordinariamente la exacción del Impuesto, en un caso, como el que comentamos, en que el transmitente es residente del extranjero y no tiene bienes en España (186). Sin em -

(186). Benítez Castellar. Ob.cit. pgn 67 dice "el hecho de que el suministrador extranjero sea el obligado a cumplir las formalidades tributarias, dificulta extraordinariamente la viabilidad de aplicación práctica del ITE en estos supuestos, debido a la inexistencia de una norma que obligue al receptor español a cumplimentar dichas formalidades en sustitución del suministrador residente en el extranjero".

bargo, en ITP el sujeto pasivo es el arrendatario o adquirente que sí tiene residencia y establecimiento en España. - Además, en este Impuesto el arrendador, según el artº68 c) del Texto Refundido, es responsable solidario del pago del impuesto, si percibe el rendimiento sin exigir del arrendatario la justificación de haber sido satisfecho el Impuesto.

B') Exportaciones.

En España no está prevista la desgravación a la exportación de cesiones de tecnología al extranjero.

El ITP no encuadra en su ámbito estas operaciones, ya que los derechos, acciones y obligaciones en que consisten las prestaciones han de cumplirse en el extranjero y el adquirente o arrendatario no es nacional ni residente de España. Sólo la formalización del contrato en España, en cuanto determinara el nacimiento del vínculo obligacional en nuestro territorio, o la sumisión a los Tribunales españoles para el ejercicio de acciones derivadas del contrato podría dar lugar a la sujeción.

Sin embargo el ITE sí somete estas operaciones a gravamen, excepto ~~cuan~~ la prestación se realice por un establecimiento permanente situado en el extranjero. Ahora bien, en materia de asistencia técnica, conforme a la Orden de 4 de Abril de 1968 y la actual clasificación en Licencia de las empresas de ingeniería vemos de difícil justificación la aplicación del ITE, y más razonable inclinarse por que, entre los dos impuestos incompatibles, es el de Transmisiones Patrimoniales es el aplicable.

Se podría razonar en contra la posible no sujeción territorial del supuesto de hecho a ITP, pero hay que considerar que la incompatibilidad entre los dos impuestos está planteada en términos conceptuales, y no puede pensarse que la prioridad de liquidación en cada caso, o el hecho de que concurra o no una determinada circunstancia para que el alcance territorial de cada impuesto se aplique, -

pueden ser determinantes de la decisión que debe adoptarse sobre el impuesto aplicable en cada caso.

En la práctica este razonamiento podría llevarnos a - la no sumisión a gravamen de dichas exportaciones, pero dado el criterio de territorialidad que debe aplicarse a la - imposición sobre el tráfico, según el artº 21 de la Ley General Tributaria, y la dificultad concreta de controlar estas exportaciones invisibles, ello no nos parecería opuesto a ningún principio, ético, lógico, jurídico, ni siquiera - recaudatorio.

En cuanto a las exportaciones comprendidas en el artículo 19.D. c) del Reglamento del ITE, "ventas, arrendamientos, transmisiones o entregas al extranjero de bienes objeto de la propiedad industrial o intelectual," tampoco parece ser de aplicación práctica, si no se percibe desgravación fiscal a la exportación, ya que es preciso que el cedente - se dedique habitualmente a la actividad, y puede reproducirse el argumento sobre la calificación en Licencia de las empresas de ingeniería.

IV. Evitación de la evasión fiscal.-

Pese a la existencia de los tres gravámenes puede existir una evasión, de cierta importancia en esta materia, sin ocultación - propiamente dicha de bienes o servicios.

El caso es concretamente el de la ejecución completa de - una planta industrial que se acuerda realizar "llave en mano" por un precio global, puesta en marcha, y siendo el riesgo del mayor o menor coste final para el contratista extranjero.

En unos casos, puede ser la entidad extranjera una verdadera firma de ingeniería que sólo asume el papel de intermediaria en - la compra de algunos materiales, hace el proyecto y lo dirige, y entonces no estamos en el supuesto anterior.

Pero en otros existe verdaderamente esa relación de contratista que se compromete a obtener el resultado de la planta puesta - en marcha a cambio de un precio global.

En estos supuestos la minoración del coste fiscal de la operación se consigue manteniendo reservada entre las partes la relación contractual básica antes descrita y haciendo, frente a terceros un documento que cree la apariencia de que lo que existe es sólo una pura asistencia técnica, unida o no, a una gestión de compra de materiales.

"En una serie de anexos al contrato se especifica qué prestaciones correrán a cuenta del comprador y cuales estarán a cargo del suministrados" (187) dice la doctrina describiendo un contrato de ingeniería. Esta expresión ya dibuja un poco lo que pretendemos explicar, en cuanto que es extraño hablar de vendedores y compradores en un contrato de prestación de servicios. Y continúa: "Por ejemplo, suelen ser obligaciones del comprador los trabajos de ejecución de la obra civil, de acuerdo con los planos y especificaciones suministrados por el vendedor, construcción del edificio, abastecimiento de aguas, calles y vías férreas, oficinas para el personal y una serie de prestaciones técnicas, destinadas a preparar el terreno y los materiales."

Añadiendo: "Las prestaciones a cargo del comprador pueden ser divididas en dos grupos:

- Trabajos, suministros y servicios anteriores o coincidentes con la importación de materiales.
- Operaciones y prestaciones posteriores al despacho de las mercancías en la Aduana".

También extraña que frente al concepto clásico de la figura del comprador, cuya única obligación consiste en pagar el precio, se dibujen una serie de auto-compromisos de fabricación propia de parte de los elementos.

Puede todo ello ser una fórmula jurídica más o menos ortodoxa para dibujar un programa de actuación coordinada.

(187). Miguel Buerba, Ob. cit. Pgn. 34

Pero puede también ocultarse el verdadero contrato subyacente, produciendo diferencias de imposición del orden de las que exponemos en el ejemplo siguiente.

- - - - -

Valor de la obra: 20.000 millones.

x) Sistema contractual: asistencia técnica, más compromisos del -- "comprador".

Obra civil 15.000 millones -- contratistas nacionales cargan al comprador al 2,7% = 405 millones.

Maquinaria Importada 3.000 millones -- incluidos arancel e ICGI (por 300 millones).

Asistencia Técnica 2.000 millones -- (Si hay establecimiento permanente que lo preste) 2,7% = 54 millones

Total ITE = 459 millones

y) Sistema contractual: "llave en mano".

Importe facturado por los subcontratistas = 15.405

Maquinaria Importada = 3.000

Asistencia Técnica = 2.000

20.405 al 2,7% =

550.935 millones

Total ITE 1.009,935 millones.

- - - - -

Como vemos, la omisión de una fase productiva en el Impuesto en cascada es decisiva para la tributación.

El único método para decidir cuando hay realmente un contrato "llave en mano" o no, es examinar la actuación de las partes. Si las facturas de los contratistas nacionales, que han formalizado --

contratos con el "comprador" a quien las dirigen, no pueden ser pagadas sin el visto bueno o conformidad del "vendedor", existe por ejemplo un dato sintomático de que la entidad extranjera está no sólo - preocupada por el resultado técnico del proyecto, sino por su coste económico, lo que no ocurriría si no existiese un precio total, cuya diferencia con el coste va a constituir el beneficio o la pérdida - del "vendedor".

C A P I T U L O S E I S

C A P I T U L O S E I S

JUICIO CRITICO Y SUGERENCIAS

Se dice en la página 5 que el objeto del presente trabajo es la ordenación y exposición sistematizada de los conceptos impositivos - que someten a gravamen los pagos en concepto de cánones hechos desde un país a otro, comparando las técnicas seguidas por las distintas normas - uni y bilaterales, en orden a formular unas consideraciones que puedan - ayudar a la mejora institucional en este dominio.

La memoria o informe que constituyen los cinco capítulos anteriores, es el fundamento y base de este trabajo. A lo largo de ellos hemos ido haciendo comentarios y sugerencias críticas, y formulando posi o i o n e s.

Sin embargo, el trabajo no quedaría concluído sin la realiza c i ó n de una síntesis que refleje el criterio obtenido sobre el tema tras analizar los elementos reunidos y sistematizados.

De ahí la justificación de las consideraciones finales que - se hacen a continuación.

1º. DOCTRINA GENERAL DEDUCIDA.

I. Las cesiones de tecnología. Concepto de Cánones.-

A) Cesiones de tecnología.- La investigación y el

desarrollo tecnológico.— constituyen un signo inequívoco del adelanto y potencia económica de los países.

En un reciente trabajo de Keith Morris y John Vaizey, se ponen de relieve datos comparativos muy significativos. Por ejemplo, en 1963 por cada 1000 dólares U.S.A. gastados en investigación en los Estados Unidos se invertía uno en España, y medio en Portugal, y, para el mismo año la proporción de este gasto, respecto del Producto Nacional Bruto de cada país era del 3,6 por 100 en Estados Unidos y del 0,2 por 100 en España. (188)

Es lógico por ello que la mayor parte de las innovaciones técnicas surjan en los países más desarrollados y se transfieran desde ellos a las restantes naciones.

B) Ventas y cesiones de uso o servicios de tecnología.

Esta tecnología puede incorporarse a una maquinaria o equipo, puede registrarse, consolidando una propiedad industrial, o puede quedar sin incorporar o registrar.

En los dos primeros casos el bien de equipo o la patente, marca o propiedad, pueden venderse o cederse sólo su uso.

Para estos supuestos de venta, la ganancia obtenida por el vendedor será una plusvalía o incremento patrimonial efectivo, pero no una renta en sentido estricto.

En los casos de cesión de uso de bienes de equipo o propiedad industrial, así como en los de informaciones industriales o comerciales que se ceden mediante la prestación de servicios estaremos en presencia de una verdadera renta, y las cantidades pagadas en tal concepto deben tener la consideración de cánones.

(188). "The Economic of research and technology". (George Allen & Unwin.— London 1973).— Pgn. 121 y Pgn. 27.—

C) La calificación económica.-

Partiendo del principio de continuidad y periodicación que toda contabilidad racional implica, es más lógico - distribuir la imputación en resultados de los gastos de investigación entre los ejercicios en que el activo constituido por el descubrimiento se utiliza, dotando las correspondientes cuotas - de amortización de este gasto capitalizado, que asumirlos de una sola vez en el ejercicio en que se produzcan.

Bajo esta consideración, el invento, el descubrimiento o los nuevos conocimientos adquiridos constituyen un activo,- un bien-capital que va a generar rentas para su titular, con independencia de que la explotación implique una mera entrega o - tradición de un objeto o precise de una prestación de hacer.

D) La tipificación jurídica.-

La teoría jurídica ha tipificado los derechos - reales, las obligaciones y los contratos pero no ha creado moldes específicos para las prestaciones, sino en cuanto constituyen el elemento objetivo de obligaciones o contratos determinados.

En este sentido, las cesiones de uso de bienes de - equipo y de propiedad industrial constituyen una prestación clásica del contrato de arrendamiento de bienes, o de las figuras - atípicas análogas. Las de informaciones industriales o comerciales son prestaciones del contrato de arrendamiento de servicios. En el caso de que la instalación completa de una planta industrial puesta en marcha exija dichas informaciones, estas constituirán una prestación parcial que puede ser separable, en cuanto a la retribución que le corresponde, dentro del conjunto de actividades realizadas para cumplir el objetivo del contrato.

II. Su régimen en la Imposición Directa.-

A) En el país de la fuente.-

Si el prestador tiene en dicho país establecimiento

to permanente al que se encuentre vinculado el canon, es lógico - que, tanto el ingreso percibido, como los gastos necesarios para su obtención se incluyan en la contabilidad separada de dicho establecimiento.

La percepción de un impuesto a cuenta o la realización de una retención girada sobre el importe bruto, o con una deducción alzada o preestablecida sobre los mismos, no tiene razón de ser si se pretende gravar la renta, puesto que esta magnitud puede conocerse de una manera directa, subjetiva o contable mediante la contabilidad del establecimiento que puede controlarse en el propio país cuyo Tesoro había de percibir la cuota de impuesto retenida.

Si no existe establecimiento permanente y el canon se percibe directamente por la central de la entidad residente de país extranjero, se hace preciso acudir a la retención. En principio el importe de dicha retención debería ser el resultado de aplicar el impuesto sobre el beneficio de las sociedades del país de la fuente a la renta neta derivada del canon. No obstante, no existiendo contabilidad de la entidad extranjera que pueda controlarse por la Administración en el país de la fuente, sólo existen dos alternativas:

- tomar como base la renta neta que puede deducirse de la contabilidad central de la sociedad extranjera; regulando un procedimiento de colaboración con las Autoridades Fiscales del otro país para la adverbación o comprobación de los datos en cues- tión, o
- reducir de manera general y estimada la base o el tipo aplicable sobre la percepción íntegra, para pretender conseguir una cuota análoga a la que resultaría de aplicar a la renta neta - el tipo del Impuesto sobre Sociedades.

El primero de los procedimientos es más perfecto teóricamente, pero mucho más complejo y problemático a la hora de su realización práctica. Por ello, en tanto la fluidez de las comunicaciones entre Autoridades Fiscales no progrese sustancialmente, se considera más viable el segundo.

B) En el país del domicilio.--

Si la renta incluida en el canon ha sido integrada en los resultados de un establecimiento permanente que la sociedad de un país tiene en el Estado del que proceden los cánones y, en este concepto, ha sido sometida al Impuesto de Sociedades en dicho Estado, debe seguirse el régimen de crédito de impuesto generalmente admitido para estos casos.

Si la renta, por el contrario, ha sido obtenida directamente debe concederse también derecho a imputar el impuesto pagado, aunque se haya calculado por procedimientos estimativos o forfetarios.

En principio la norma unilateral debe conceder crédito hasta el límite del impuesto que procede exigir sobre la renta de fuente extranjera conforme a la ley del país del domicilio. Es decir hasta el tope del Impuesto sobre la renta de la sociedad aplicable en el Estado de la propia sociedad.

En cuanto a la naturaleza del impuesto imputable es lógico reducirla a aquellos que graven la renta, esto es, aquellos cuya base de liquidación sean utilidades netas. Pese a ello es razonable admitir que, sobre todo en el caso de rentas procedentes de países en vías de desarrollo, de más débil Administración y menos dotadas de medios para la gestión, sean descontables impuestos de los que hemos denominado "sustitutivos de los que gravan la renta". Y ello aunque tomen como base imponible una cifra de ingresos brutos, siempre que pueda inducirse la intención del legislador de gravar, aunque sea de forma indiciaria, los rendimientos netos obtenidos.

Respecto del cómputo del límite, "globalmente" o "por país" parece aconsejable dejar la elección a la empresa, si bien vinculándola a su propia elección por un período determinado, cuya dimensión más lógica puede ser, en principio de 4 ó 5 años.

Esta elección debería quedar siempre condicionada o limitada por los Convenios bilaterales existentes, en materia de método, ya que, para los países convenidos sólo sería de aplicación el sistema de exención o imputación previsto, y, en este último caso habría de hacerse "por país".

Tema conexo con el de la naturaleza del impuesto imputable es el de la necesidad de que la operación o pago gravado como generador de renta en el país de la fuente, pueda o no computarse contablemente en el Estado del domicilio como productor efectivo de la mencionada renta.

Nos referimos al supuesto en que el país de la fuente grava, por ejemplo, el importe bruto, de un canon de 1000 al 5 por 100, reteniéndose una cuota de 50. El Estado del domicilio deduce de la contabilidad central de la sociedad que los gastos necesarios para la percepción del canon han sido de 1000, - por lo que, a su juicio, no se ha generado renta alguna a causa de dicho pago.

El problema consiste en si puede o no acreditarse el impuesto retenido en el país de la fuente en el Impuesto sobre la renta total de dicha sociedad beneficiaria o no. (189)

La contestación afirmativa entendemos que es la más lógica y acorde con la evitación de la doble imposición, ya que la negativa, sobre todo existiendo un convenio entre los dos países que permite la retención en la fuente sobre importes brutos pagados, sería contraria a tal principio. (190)

(189). El tema no es puramente teórico, ya que, por ejemplo para la imputación en Alemania del impuesto retenido por cánones de fuente española el artículo 23.1.b. del Convenio, dice que "será deducido del impuesto correspondiente a estas rentas", pudiendo desprenderse de este texto una interpretación estricta.

(190). El artículo 12.2. del Convenio entre Alemania y España establece que la imposición en la fuente "no puede exceder del 5% del importe bruto de los cánones". Sería incongruente permitir como límite una cantidad calculada sobre tal importe bruto y, posteriormente, no deducir dicho impuesto por una consideración contable, siempre sujeta a criterio de interpretación, según la cual dicho montante no había superado el de los gastos para su obtención. Se produciría así en virtud del mismo Convenio, la doble imposición para cuya evitación ha nacido. Si tal situación surgiese parece que sería oportuna la interposición de un procedimiento amistoso.

III. Su régimen en la imposición indirecta.-

Existiendo un impuesto sobre ventas tipo valor añadido las operaciones de importación de tecnología no crean problema alguno ya que su sometimiento al Impuesto está asegurada, bien por gravarse al cedente extranjero, o bien, en defecto de ese gravamen, por no poder deducir el impuesto correspondiente a dicha fase el adquirente con actividades en España en el momento de calcular el gravamen correspondiente a sus ventas.

Las exportaciones de este tipo pueden desgravarse por exención o bien por devolución, que será normalmente necesaria para dejar libre la operación de los cargos impositivos que hayan recaído sobre la empresa exportadora al realizar los trabajos e investigaciones necesarios para la creación de tecnología.

Cuando el impuesto de ventas existente es en cascada o acumulativo en materia de importación, es preciso tener en cuenta la necesidad de asegurar el pago del impuesto, para lo que se requiere obligar a retener al adquirente, o hacerlo responsable solidario del pago del impuesto. De otra parte, hay que evitar que la cascada de impuesto se produzca no existiendo más que una transmisión, lo que puede ocurrir si algún bien, necesario para la prestación tecnológica, es sometido a gravamen compensatorio en la aduana, siendo el paso fronterizo un hecho necesario para verificar la prestación y no existiendo mediación alguna entre el residente extranjero suministrador de la tecnología y el receptor español. Es prudente a estos efectos prever la deducción de la cuota del impuesto sobre las ventas, de la parte del gravamen compensatorio previo percibido en Aduana que corresponda a dicho impuesto girado sobre un componente de la prestación que ha dado origen al mencionado impuesto sobre ventas.

El impuesto acumulativo, siendo verdaderamente complejo regular la devolución y calcularla en el supuesto de exportaciones, puede funcionar prácticamente en esta esfera con gran simplicidad mediante el mero mecanismo de exceptuar de gravamen la transmisión de tecnología al exterior.

2º. SUGERENCIAS RELATIVAS A LA NORMATIVA ESPAÑOLA.

I. Impuestos directos en la fuente.-

A) Normas Unilaterales:

a) Ámbito de aplicación.: La extensión del artº 4º - del actual Texto Refundido de Rentas del Capital nos parece, - como vimos en la pgn. 168 exagerada. Sería suficiente gravar los rendimientos obtenidos en España y considerar o presumir - "juris tantum" que tal obtención ha tenido lugar en dicho territorio cuando el pago al extranjero origine una salida de divi-
sas de España. Las rentas obtenidas por residentes españoles en el extranjero quedarían así directamente sometidas al Im-
puesto General sin necesidad de dos ingresos, declaraciones y obligaciones formales distintas para llegar a un mismo resultado práctico.

b) Ámbito objetivo.: Los antiguos epígrafes adicionales b) y c) no entran en el concepto de cánones, por lo que no hemos de referirnos a ellos.

El antiguo epígrafe adicional d), en cuanto se refiere a bie-
nes de equipo, sí está incluido. En él podría prescindirse a
nuestro juicio de la figura de la opción de compra que, si no
se cierra la operación, constituye una auténtica ganancia de ca
pital, y si tal ocurre se refunde con el precio de venta, que -
puede dar origen a una plusvalía, pero nunca a una renta asimi
lable al canon.

En cuanto a la cesión de uso de propiedad industrial y la asis
tencia técnica, consideramos preferible no englobar la primera
dentro de la segunda, para distinguir los arrendamientos de -
bienes de los de servicios. A tal efecto, sería preciso no -
dar la consideración de propiedad industrial, a estos efectos,
más que a la registrada.

El sentido en que ha de entenderse la asistencia técnica debe
ser amplio, comprendiendo incluso los servicios técnicos profe-
sionales y empresariales en cuanto sus prestadores no estén -

sometidos a otro impuesto a cuenta español por razón de estos rendimientos, o lo estén sólo a la Cuota de Licencia del Impuesto Industrial o a la del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal.

Consideramos fundada la exclusión de las ganancias de capital que puedan producirse por venta de propiedad industrial de la tributación como canon.

En lo referente a la exención del artº 8.1. del Texto Refundido cuya posible mejor calificación como no sujeción hemos recogido en la pgn. 181, consideramos de utilidad su ampliación a los supuestos de cesión de uso de propiedad industrial y asistencia técnica, ya que si ha de exigirse un impuesto sobre beneficios contables directamente determinados, la recaudación de uno de carácter estimativo previo no tiene justificación doctrinal.

c) Devengo.: Se considera muy acertadamente regulado ya.

d) Sujeto pasivo.: Tampoco sugeriríamos cambio alguno.

e) y f) Base y Tipo.: Conforme a la doctrina que hemos inducido de los textos consultados y citados a lo largo de este trabajo, y que hemos reflejado en el apartado 1º de este Capítulo, no somos partidarios en la situación actual de tomar como base de liquidación del impuesto retenido en España, documentación o certificación contable elaborada en el extranjero.

Por ello es razonable continuar operando sobre las cantidades o percepciones íntegras. El introducir aligeramientos mediante miniraciones forfaitarias produce, como ya hemos visto, una serie de dificultades de liquidación considerables.

Es más práctico reducir el tipo tributario en la proporción adecuada. Dado nuestro tipo de Impuesto de Sociedades un porcentaje probablemente razonable sería un 24% sobre el bruto para cesión de uso de equipos y propiedad industrial registrada y un 15% para los supuestos de informaciones comerciales e in-

dustriales. (191)

Los argumentos que basan el mantenimiento de la minoración en la base en su posible repercusión en el Impuesto General no serían válidos en el cuadro que describimos, puesto que el Impuesto a cuenta exceptuaría a las entidades con negocios en España.

Los problemas relativos a las "bases libres de impuesto" descritos en la pág. 191 y siguientes, desaparecerían de este modo, permitiendo el mantenimiento del perfeccionamiento que dicho mecanismo de reconstitución significa, con menor complejidad que en la actualidad.

Un tema que también merece atención es el de la deducibilidad como gasto del canon para la entidad establecida en España que lo satisface. En los casos de dominio, vinculación o relaciones especiales entre la preceptora y la pagadora sería conveniente establecer un sistema administrativo de comprobación de valoración para cada contrato con intervención de peritos de la Administración o incluso de carácter privado si fuese preciso. La decisión del Jurado sería un medio subsidiario para resolución de controversias en este terreno.

Otro principio que debería respetarse es que, en todo caso, el importe admitido como gasto para la pagadora coincidiese siempre con el computado para determinar la retención en la fuente por cuenta de la entidad perceptora.

(191). Con ello se aplicaría un tipo nominal equivalente al actual del Impuesto de Sociedades, pero sobre el 80% del importe bruto para el caso de arrendamiento de bienes y sobre el 50% en la prestación de servicios de asistencia e informativos.

B) Normas bilaterales:

El Modelo de París ha servido de guía y ha facilitado la realización de los primeros convenios suscritos por España, si bien ya nuestro país, pese a la necesidad de inversión extranjera y de tecnología foránea del momento, formuló en 1963 reserva para conservar una retención en la fuente del 5% del bruto de los cánones, en sus convenios.

La realidad va demostrando no obstante, la posibilidad de incrementar en sucesivas negociaciones el porcentaje de retención en la fuente, que va en alza en los últimos textos rubricados.

Nuestro sistema actual interno no favorece la postura negociadora española pues ya nos encontramos con convenios que sitúan el límite en la fuente muy por encima de nuestra cuota ajustada a la legislación interna.

Debería ser también preocupación de los convenios futuros que se celebrasen, en lo referente a las rentas de fuente española, para los casos en que el otro Estado aplique el método de imputación, cláusulas que pueden impedir la evitación de la doble imposición conforme a lo expuesto en la nota 157. En todo caso, estas dificultades, como se exponía en la propia nota, pueden subsanarse mediante el procedimiento amistoso previsto en los convenios.

II. Impuestos directos en el domicilio.-

A) Normas Unilaterales:

La mejora que supondría, para tratar con equidad la inversión española en el extranjero, la regulación de la consolidación de balances a efectos fiscales y la admisión del crédito indirecto (impuesto de Sociedades extranjero sobre las filiales extranjeras) en las sociedades españolas, cae fuera del tema de nuestro estudio, pues en este caso no se trata de rentas de los denominados cánones.

En este punto sería sólo aconsejable regular y aclarar la opción de la imputación global o por país, para los ca sos de inversiones de una entidad española con negocios en va rios países extranjeros.

Se podría proponer que esta opción tuviera vigor e - vincularse a la empresa para el ejercicio en que presentase la declaración, utilizando el procedimiento de "imputación por país", y los cuatro siguientes. Como principio general regiría el criterio de "imputación global" y quedaría fuera del sistema general el caso de rendimientos procedentes de países con los que España tuviere Convenio, que estarían siempre sometidos al método establecido para el tipo de renta de que se trate en cada Texto.

En cuanto al exceso del impuesto extranjero sobre el límite del crédito concedido en España sería procedente conco der la posibilidad de deducirlo, si en los cuatro años siguien tes la declaración en la que dicho exceso se ha producido, el impuesto deducible sobre rentas de fuente extranjera fuese - inferior al límite del crédito concedido por España en cuan - tía suficiente para absorber dicho excedente. Si ello no se considerase oportuno o la empresa viese viable esta solución podría al menos concedérsela la opción de descontar del rendi miento computable como base del impuesto español este exceden te de cuota tributaria extranjera. (192)

Respecto a la calificación del impuesto extranjero - de naturaleza análoga a la del Impuesto de Sociedades, que só lo sería precisa en caso de no existir convenio (193), estima

(192). Ello podría implicar un pequeño reajuste de la cuota extranjera im putable, si pretendiéramos que la cuota deducible en España para - ajustarla a la procedente en el país de la fuente se calculase so bre la nueva base. Creemos que esta precisión, que tendría en to do caso un montante poco apreciable, no debería de realizarse, re dundando esta simplificación en alivio del exceso de imposición - que España no puede evitar.

(193). En estos s precisa taxativamente cuales son los impuestos comprendidos.

mos que lo más oportuno es que dicha calificación sea realizada por la Autoridad Fiscal española competente que, según los textos de los Convenios suscritos, son el Ministro y el Director General de Impuestos, siendo aconsejable previo informe de la Comisión Permanente de Relaciones Fiscales In - ternacionales del Ministerio de Hacienda.

Esta calificación, cuando el gravamen extranjero - tenga, el carácter de "sustitutivo de un impuesto sobre la renta" debe tomar en consideración el grado de desarrollo del país de que se trate y su Administración, admitiéndose la deducción de tales exacciones sólo en el caso de países en vías de desarrollo.

B) Normas bilaterales:

Como hemos visto en el Capítulo Cinco la tónica general en los Convenios suscritos por España es, en materia de método para evitar la doble imposición en el domicilio - español de la entidad, utilizar el de exención (194) y em - plear el de imputación o crédito en materia de dividendos, - intereses y cánones.

Un punto que se ha planteado en este campo del mé - todo a nivel doctrinal es el de si la atribución exclusiva del gravamen a un país en algunas especies de renta, median - te la inserción en la cláusula convencional concreta de la expresión "sólo podrán gravarse...", requiere la aplica - ción del método de exención por el otro país.

Esta duda ha sido alimentada por el párrafo B.1.- del artículo 28 del Convenio entre España y Francia de 8 de Enero de 1963 que dice:

(194). Aunque se suele establecer el método de exención con progresividad ello no tiene efecto en lo relativo a entidades jurídicas ya que - el Impuesto sobre Sociedades es proporcional.

"Las rentas cuya imposición se atribuye exclusivamente a Francia con arreglo a lo dispuesto en este Convenio, serán exceptuadas de los Impuestos españoles mencionados en el artículo 8º, párrafo 3, B), anterior." (Estos impuestos son todos los que constituyen el marco del Convenio).

Para algunos esta exceptuación era la aplicación del método de exención. Creemos más conforme a la naturaleza de las distintas normas, aunque el resultado del método de exención simple sea análogo a la exceptuación jurisdiccional, distinguir ambos supuestos.

Ello es lo que se ha venido haciendo en los restantes Convenios y prevé el Modelo de París. En efecto, si el derecho a gravar se concede de forma exclusiva a uno de los Estados esta norma de atribución ~~de~~ carácter material evita ya cualquier doble imposición, por lo que no es preciso establecer métodos o procedimientos especiales a tal efecto en estos casos.

La técnica del "tax sparing" sólo se ha aplicado en la mayor parte de los convenios españoles existentes de forma unilateral por el otro Estado, que al ser más desarrollado que España ha accedido a otorgar este estímulo para las inversiones en nuestro país. El único de los convenios en vigor que tiene una cláusula de "tax sparing" bilateral o recíproco es el de Finlandia. Algunos de los textos pendientes de ratificación tienen también cláusulas de este tipo.

Los argumentos en pro y contra del "crédito por ficción" son muy numerosos, pero su reconocimiento, aparte de sus implicaciones sobre la intangibilidad de la soberanía del poder público de un país para recaudar o condonar los impuestos que el Orden Internacional le atribuye, comporta un desco de discriminar a favor de las rentas de las inversiones en ciertos países respecto de las inversiones internas.

Por ello España, donde partimos de la legitimidad de la cláusula, debe solicitarla de los países exportadores de capital o desarrollados y concederla a los de un nivel económico inferior a nuestro país. Entre economías nacionales equilibradas

la cláusula está menos justificada como medida estricta de política económica, aunque pueden existir otros condicionamientos - que aconsejen su inclusión.

ANEXO.

III. Impuestos Indirectos.-

- A) En materia de Importación de tecnología no sería preciso introducir ninguna modificación en lo relativo a enajenación de propiedad industrial, ya que la registración de la misma y formalidades para su transmisión implican el sometimiento al ITP - sin que se produzca doble imposición ni evasión posible dada la normativa aplicable en este tipo de transmisiones (195).

En lo relativo a arrendamiento de bienes de equipo - o su cesión de uso, partiendo del sometimiento del cedente extranjero a la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial, la consecuencia que surge es la calificación de habitualidad de la actividad y la obligación de tributar por ITE en concepto de arrendamiento de bienes. No estaría de más introducir la obligación de retener el impuesto para el arrendatario establecido en España o hacerlo responsable solidario del pago del Impuesto. También podría establecerse como garantía de la percepción del mismo la necesidad de justificar su pago para el levantamiento de las cauciones aduaneras adoptadas al aplicar algún régimen de Tráfico de Perfeccionamiento.

En cuanto a la cesión de uso de propiedad industrial y a los servicios por los que se suministran informaciones comerciales e industriales, si no se altera la situación actual, la casi totalidad de los supuestos quedarán sometidos a ITP.

Podría pensarse en una ampliación de la presunción -

(195). En la pág. 43 de este trabajo queda recogido el artº 32 del Estatuto de la Propiedad Industrial que, entre los requisitos para que la transmisión surta efectos respecto de terceros, recoge la justificación de haber satisfecho el impuesto por transmisión de bienes.

de habitualidad en el ITE incluyendo no sólo el supuesto de la Licencia Fiscal del Impuesto Industrial, sino también - la Cuota de Licencia del Impuesto sobre los Rendimientos - del Trabajo Personal. No obstante, consideramos que no sería prudente ni práctico este seguimiento en el Texto del - Impuesto de las vicisitudes de las Cuotas de Licencia de - los Impuestos Directos (196).

Por ello, dadas las mayores garantías recaudatorias en estos supuestos, por la colocación de la figura del sujeto pasivo en la operación, estimamos que no debe modificarse esta situación hasta tanto se produzca la transición al Impuesto de Valor Añadido.

Sería no obstante aconsejable, prever la deducción de la base del ITP de los valores aduaneros tomados en consideración al liquidar el ICGI sobre planos o documentos que constituyan parte integrante del coste de la prestación de asistencia, para evitar la doble imposición, dado que el pa o fronterizo de los documentos no ha sido sino un trámite necesario para efectuar la transmisión única que se somete a gravamen (197).

- B) En lo relativo a exportaciones: Consideramos que lo más - práctico y simple sería declarar puramente la exención de - estas operaciones en la normativa del ITE, ya que en ITP da do su ámbito de aplicación no van a quedar sometidas.

(196). Recuérdese la nota 138 de la pgn. 178.-

(197). En el régimen actual podría también argumentarse esta deducción basándola en la incompatibilidad entre ITP e ITE, dado que el ICGI incorpora en su alícuota un 1,5 por 100 en concepto de ITE.

También sería conveniente reducir el desmesurado ámbito de aplicación del ITE en lo que toca a los arrendamientos de bienes y prestaciones de servicios. Gravar o intentar gravar los servicios prestados en el extranjero - puede resultar no sólo desacertado y opuesto al principio - de territorialidad que según la doctrina y el artº 21 de la Ley General Tributaria es el principio que debe regir el ámbito de aplicación de los impuestos sobre el tráfico de biones y servicios, sino además inútil e inoperante, con lo - que el texto legal por equivocado e ineficaz no resulta justificable.

I N D I C E

I N D I C E

Página

<u>CAPITULO UNO.- INTRODUCCION.</u>	3
1º SIGNIFICACION ECONOMICA DE LAS TRANSFERENCIAS INTERNACIONALES DE TECNOLOGIA.	3
2º OBJETO DEL PRESENTE ESTUDIO.	7
3º METODO Y FUENTES.	11
4º CONCEPTOS PREVIOS SOBRE FISCALIDAD INTERNACIONAL	18
I. Doble Imposición Interna e Internacional.	18
A) Interna.	
B) Internacional.	
C) Causas.: a) Políticas.	
b) Técnicas.	
c) Origen-destino (Posturas Generales)	
D) Soluciones o remedios materiales.	
a) Imposición Indirecta.	
b) Imposición Directa.	
II. Derecho Fiscal Internacional.	21
A) Su denominación.	
B) Derecho General y Convencional.	
C) Derecho Convencional y Derecho Interno.	
D) Contenido y objetivos del D.F.I.	
E) Medios.	
F) Clases de normas.	
a) Multilaterales.	
b) Bilaterales.	
c) Unilaterales.	
5º. PLAN DEL ESTUDIO.	33

<u>CAPITULO DOS.-</u>	CONCEPTO DE CANONES.	35
1º	TERMINOLOGIA.	35
2º	CONTRATOS DE TRANSMISION DE TECNOLOGIA. SU DEFINICION EN DERECHO PRIVADO Y FISCAL.	39
I.	Exclusión de otras figuras que generan rendimientos del capital, distintos de los cánones.	39
II.	Cesión de uso de bienes muebles materiales e inmateriales. Arrendamientos de bienes y de servicios. Figuras atípicas.	40
A)	Contratos cuya contraprestación pecuniaria puede configurarse como canon.	
B)	Doctrina sobre dichos contratos.	
a)	El Derecho Público adelanta al Privado.	
b)	Simple arrendamiento de bienes.	
c)	Contrato de Licencia.	
d)	Contrato de leasing.	
e)	Know-How, contrato "llave en mano" y - suministro de informaciones no secretas.	
III.	Especial estudio del contrato de Know-How.	48
A)	Justificación.	
B)	Definición del "Know-How".	
C)	Naturaleza jurídica.	
a)	Objeto de la prestación.	
b)	Definición del contrato.	
c)	Tipología del mismo.	
D)	Diferencia de figuras afines.	
a)	Cesión definitiva o total de informaciones secretas.	
b)	Contrato de Licencia.	
c)	Asistencia técnica. Informaciones no secretas.	
d)	Contrato llave en mano.	

E) Modelos de contratos de Know-How.

3º CALIFICACION DE LAS RENTAS ORIGINADAS POR TALES CONTRATOS.	62
I. Los tipos de renta en Teoría Económica y - Fiscal.	62
II. Calificación económica de los cánones.	63
A) Distinción.	
B) Cesión de uso de bienes.	
C) Arrendamiento de servicios.	
4º CUANTIFICACION DE LAS RENTAS. PROCEDIMIENTOS.	67
ANEXO.- Modelos de Contratos de Know-How.	s/nº
<u>CAPITULO TRES.-</u> SU REGIMEN FISCAL EN DIVERSOS PAISES.	74
1º CONSIDERACIONES INICIALES.	74
I. Imposición directa e indirecta.	74
II. La Imposición directa en la fuente.	74
III. La Imposición directa en el domicilio. Mé- todos, para evitar la doble imposición.	75
A) Exención.	
B) Exención con progresividad.	
C) Imputación o Crédito de Impuesto.	
IV. Esquema a seguir en la exposición del régi- men de cada país.	76
2º FRANCIA.	77
I. Imposición directa en la fuente.	77
II. Imposición directa en el domicilio.	78
III. Anexo. Imposición Indirecta (1).	78

(1). Estos epígrafes tienen el mismo título para los diversos países, cubriéndose los tres, o sólo los dos primeros, según los casos.

	<u>Página</u>
3º ALEMANIA: I, II y III	80
4º REINO UNIDO DE GRAN BRETAÑA: I y II	82
5º BELGICA: I, II y III	83
6º REINO DE LOS PAISES BAJOS: I, II y III	84
7º ITALIA: I, II y III	85
8º CANADA: I, II y III	86
9º ESTADOS UNIDOS: I, II y III	88
10º JAPON: I y II	91
11º SUECIA: I y II	92
12º NORUEGA: I, II y III	94
13º FINLANDIA: I, II, y III	96
14º DINAMARCA: I, II, y III	97
15º AUSTRIA: I, II y III	98
16º SUIZA: I, II y III	99
17º PORTUGAL: I y II	100
18º BRASIL: I y II	101
19º REPUBLICA SUDAFRICANA: I y II	103

ANEXO. Normas unilaterales de algunos países iberoamericanos.

s/nº

<u>CAPITULO CUATRO.</u> -LOS CANONES EN LOS MODELOS DE CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA.	107
1º EVOLUCION HISTORICA.	107
2º EL MODELO DE PARIS.	110
I. Las "observaciones preliminares.	110
II. El texto del Artº 12.	111
III. Los Comentarios.	112
3º ARGUMENTOS EN CONTRA DEL GRAVAMEN DE LOS CANONES - EN EL PAIS DE LA FUENTE.	130
4º EL LLAMADO "MODELO DE LA OEA".	144
5º EL MODELO DEL PACTO ANDINO. ARGUMENTOS A FAVOR DEL GRAVAMEN DE LOS CANONES EN EL PAIS DE LA FUENTE.	149

	<u>Página</u>
<u>CAPITULO CINCO.- SU REGIMEN FISCAL EN ESPAÑA.</u>	153
1º EVOLUCION HISTORICA.	153
2º IMPUESTOS DIRECTOS EN LA FUENTE ESPAÑOLA.	167
I. Normas unilaterales españolas.	167
A) Normativa vigente.	167
B) Ambito de aplicación del Impuesto sobre las Rentas del Capital.	
C) Ambito objetivo del gravamen,	
a) Definición positiva. Hechos imponibles.	
b) Definición negativa. Supuestos de no - sujeción.	
D) Devengo del Impuesto.	
E) Sujeto Pasivo.	
F) Fase.	
a) Exenciones.	
b) Bonificaciones. Base liquidable.	
c) Determinación de la base imponible	
G) Tipo.	
II. Normas bilaterales. Convenios suscritos por España.	197
A) Evolución y normativa vigente.	
B) Los hechos imponibles de la legislación - interna y los cánones recogidos como tales en los Convenios.	
C) Devengo.	
D) Sujeto Pasivo.	
E) Base.	
a) Base liquidable. Exenciones. Bonificaciones.	
b) Base Imponible.	
F) Tipo.	
G) Cuota.- Los procedimientos de reducción y de devolución.	

	<u>Página</u>
3º IMPUESTOS DIRECTOS EN EL DOMICILIO.	228
I. Antecedentes legales.	228
II. Normas unilaterales vigentes.	233
A) Impuesto sobre las Rentas del Capital.	
B) Impuesto General sobre la Renta de Socie- dades.	
a) Base Imponible.	
b) Cuota del impuesto extranjero deduci- ble.	
III. Normas bilaterales. Convenios.	240
A) Francia.	
B) Suecia.	
C) Noruega.	
D) Suiza.	
E) Austria.	
F) Alemania,	
G) Finlandia.	
H) Portugal.	
I) Bélgica.	
J) Países Bajos.	
K) Dinamarca.	
4º ANEXO. IMPUESTOS INDIRECTOS.	247
I. Introducción. Normativa vigente.	247
A) Impuesto General sobre Transmisiones Patri- moniales.	
B) Impuesto General sobre Tráfico de Empresas.	
C) Impuesto de Compensación de Gravámenes In- teriores.	
II. El concepto de canon en la Imposición Indirec- ta.	254
A) Terminología.	
B) El tráfico internacional de tecnología.	
III. Evitación de la doble imposición en este domi- nio.	257

- A) La doble imposición internacional.
- B) La doble imposición interna.
 - A') Importaciones.
 - a) Gravámen previo por I.C.G.I.
 - b) Gravámen posterior por ITP ó ITE.
 - B') Exportaciones.

IV. Evitación de la evasión fiscal. 262

CAPITULO SEIS.- CONCLUSIONES. JUICIO CRITICO Y SUGERENCIAS. 267

1º DOCTRINA GENERAL DEDUCIDA. 267

I. Las cesiones de tecnología. Concepto de cánones. 267

- A) Cesiones de tecnología. La investigación y el desarrollo tecnológico.
- B) Ventas de tecnología, cesiones de uso y prestación de servicios.
- C) La calificación económica.
- D) La tipificación jurídica.

II. Su régimen en la Imposición Directa. 269

- A) En el país de la fuente.
- B) En el país del domicilio.

III. Su régimen en la Imposición Indirecta. 273

2º SUGERENCIAS RELATIVAS A LA NORMATIVA ESPAÑOLA. 274

I. Impuestos directos en la fuente. 274

- A) Normas unilaterales.
 - a) Ambito de aplicación.
 - b) Ambito objetivo.
 - c) Devengo.

d) Sujeto Pasivo.

e) Base y Tipo.

B) Normas bilaterales.

II. Impuestos directos en el domicilio. 277

A) Normas unilaterales.

B) Normas bilaterales.

III. ANEXO. Impuestos Indirectos. 281

A) En materia de importación de tecnología.

B) En lo relativo a exportaciones.